

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YENİ BİR İDARİ ÇÖZÜM YOLU
OLARAK “İZAHA DAVET” MÜESSESESİ**

Doktora Tezi

Ziya ALP

İstanbul 2023

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

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BİR İDARİ ÇÖZÜM YOLU OLARAK
“İZAHA DAVET” MÜESSESESİ**

Doktora Tezi

Ziya ALP

Danışman: Dr. Öğr. Üy. A. Bumin DOĞRUSÖZ
İstanbul 2023

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ziya Alp
Anabilim Dalı	: Maliye
Program	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üy. A. Bumin Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – Şubat 2023
Anahtar Kelimeler	: Vergisel Uyuşmazlıklar, İdari Çözüm Yolları, İzaha Davet, Kamu Maliyesi, Mali Hukuk

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BİR İDARİ ÇÖZÜM YOLU OLARAK “İZAHA DAVET” MÜESSESESİ

Mülkiyet haklarının tarihsel süreç içinde temel bir insan hakkı olduğu kabul edilip uluslararası hukuk belgeleriyle teminat altına alınması, hakları ve ödevleri olan mükelleflerin vergiye uyumu sorunsalını ulusal/uluslararası vergi sistemlerinin önemli bir konusu haline getirmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının günden güne artması vergi idarelerinin iş yükünü artırmakla kalmamış, aynı zamanda kamu finansmanının hız ve etkinliğine zarar vermiştir. Buna ek olarak yargının uyuşmazlıklara ilişkin gereksiz meşguliyetinin yoğunlaşması ve hukuksal ihtilafların karmaşık hale gelmesi sonucunda mükelleflerin vergiye uyumu zorlaşmıştır. Bu sebeple vergi uyuşmazlıklarının hukuki bir ihtilaf haline gelmeden evvel idari aşamada barışçıl usullerle çözülmesi bakımından bu usullerin etkinliği önem kazanmıştır. Bu ihtiyacın ve önemin bir sonucu olarak VUK'un mülga 370'inci maddesinde düzenlenen izaha davet kurumu yasa koyucu tarafından pişmanlık fırsatını kaçıran mükelleflerin vergiye uyumunu temin için 2016 yılında 6728 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş olup, 2020 yılında ilgili kanun maddesine ilişkin olarak 7194 sayılı Kanun kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla henüz yeni bir kurum olan izaha davetin yasal açıdan gelişme ve değişmeye açık bir düzenleme olduğunu söylememiz gerekir. Bu sebeple bu konu hakkında yapılacak akademik çalışmaların yasal ve idari düzenlemelere ışık tutacağı düşünülmektedir.

İzaha davet kurumu, vergiyi kayba uğrattığı konusunda şüphe duyulan ve haklarında ön tespit yapılan mükelleflerin söz konusu duruma ilişkin olarak dinlenilmesini düzenlemektedir. Yapılan izahların yetkili komisyon tarafından değerlendirilmesi sonucunda varılan karara göre ilgili mükelleflere ağır cezai yaptırımlardan muafiyet sağlayan bir teklif yapılmaktadır. İzaha davet kurumunun yasal temellerinin ve idare tarafından icrasının, başta dinlenilme ve bilgi edinme hakları olmak üzere anayasa ve uluslararası sözleşmelerde yer alan yasallık, eşitlik, adalet, hukuki güvenlik gibi kavramlarla ilişkisi bağlamında demokratik yönetim ilkelerine uygunluğu, günümüz kamu yönetimleri için bir gereklilik haline gelmiştir.

Bu itibarla, izaha davet kurumunun hukuk devleti ilkelerine uygun olarak etkinliğini artırması suretiyle muhtemel uyuşmazlıkların idari aşamada önlenmesi ya da mevcut olanların izale edilmesi, orta ve uzun vadede mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştıracak gibi aynı zamanda vergi kaynağının derinleşmesini sağlayacaktır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Ziya Alp
Department	: Public Finance
Program	: Fiscal Law
Thesis advisor	: Assistant Professor A. Bumin Doğrusöz
Thesis Type and Date	: Doctorate – February 2023
Keywords	: Tax Disputes, Administrative Solution, Invitation to Explanation, Public Finance, Fiscal Law

ABSTRACT

THE "INVITATION TO EXPLANATION" INSTITUTION AS A WAY OF ADMINISTRATIVE SOLUTIONS IN TAX DISPUTES

The fact that property rights are accepted as a fundamental human right in the historical process and that they are secured by international law documents has made taxpayer compliance an important issue in national tax legislation. The increase in tax disputes has not only increased the workload of tax administrations, but also damaged the efficiency of public finance. In addition, with the increase in the unnecessary preoccupation of the judiciary with disputes and the complexity of legal disputes, taxpayers' compliance with taxes has become difficult. For this reason, the effectiveness of administrative resolution procedures is very important in terms of resolving tax disputes at the administrative stage before they become a legal dispute. As a result of this need and importance, the institution of invitation to explanation, regulated in article 370 of the procedural law, was established by the legislator with the Law No. 6728 in 2016 in order to ensure the tax compliance of taxpayers who missed the opportunity to regret. However, significant changes were made in 2020 within the scope of Law No. 7194. Therefore, we have to say that the invitation to explanation, which is still a new institution, is a legal regulation that is open to development and change. For this reason, it is thought that academic studies on this subject will shed light on legal regulations.

The institution of invitation to disclosure regulates the invitation of taxpayers who are suspected of incurring tax losses and for whom a determination has been made. According to the results of the evaluation of the explanations by the authorized commission, an offer is made to the relevant taxpayers that provides protection from heavy penal sanctions. The compliance of the legal foundations and implementation process of the institution of the invitation to explanation with the principles of democratic management in the context of its relationship with the principles such as legality, equality, justice and legal security in the Constitution and international agreements, primarily the right to be heard and information, is imperative for today's public administrations.

In this respect, preventing or solving disputes at the administrative stage by increasing the efficiency of the institution of invitation to explanation will not only facilitate tax compliance in the medium and long term, but will also deepen the tax resource.

Teşekkür

Tez danışmanım Dr. Öğr. Üy. A. Bumin DOĞRUSÖZ ile izleme komitesi üyeleri Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ ve Dr. Öğr. Üy. M. Ezhan DOĞRUSÖZ'e; ayrıca savunma jürisinde yer alan Prof. Dr. Dilek YILMAZCAN ve Dr. Öğr. Üy. Başar SOYDAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca varlık sebeplerim olan anneme ve rahmetli babama; bu meşakkatli yolculukta beni sabırla destekleyen eşime ve moral kaynağım olan canım oğlum Osman Enes ALP'e teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	IX
1. GİRİŞ.....	1
2. İZAHA DAVET KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	4
2.1. GENEL OLARAK	4
2.2. İZAHA DAVETİN HUKUKİ NİTELİĞİNİN İNCELENMESİ.....	12
2.3. İDARİ İŞLEM BAĞLAMINDA İZAHA DAVET KURUMU	16
2.3.1. GENEL OLARAK.....	16
2.3.2. İZAHA DAVET BAKIMINDAN İDARİ İŞLEMLERİN HUKUKSAL NİTELİĞİ VE ÖZELLİKLERİ	19
2.3.3. İZAHA DAVET KAPSAMINDAKİ İDARİ İŞLEMLERİN UNSURLARI.....	26
2.3.4. İZAHA DAVET KAPSAMINDAKİ İDARİ İŞLEMLERİN TÜRLERİ.....	30
2.3.5. İZAHA DAVET YÖNÜNDEN İDARİ İŞLEMLERİN SONA ERDİRİLMESİ	37
2.4. İZAHA DAVETİN İLİŞKİLİ OLDUĞU DİĞER KAMU HUKUKU DALLARI	41
2.4.1. GENEL OLARAK.....	41
2.4.2. ANAYASA HUKUKU	42
2.4.3. İDARE HUKUKU	43
2.4.4. CEZA HUKUKU	45
2.4.5. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU	47
2.5. İZAHA DAVETİN VERGİ HUKUKU İÇİNDEKİ YERİ	48
2.5.1. GENEL OLARAK.....	48
2.5.2. İZAHA DAVETİN VERGİ USUL KANUNU İÇİNDEKİ YERİ.....	52
2.5.3. İZAHA DAVET KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN TARHİYAT	55
2.5.3.1. Genel Olarak.....	55
2.5.3.2. Tarhiyatın Niteliği.....	57
2.5.4. İZAHA DAVETİN TARHİYAT ÖNCESİ HAZIRLIK İŞLEMLERİ İLE İLİŞKİSİ	63
2.5.4.1. Genel Olarak.....	63
2.5.4.2. Yoklama ile İzaha Davet İlişkisi.....	65
2.5.4.3. Vergi İncelemesi ile İzaha Davet İlişkisi.....	67
2.5.4.4. Arama ile İzaha Davet İlişkisi.....	74
2.5.4.5. Bilgi Toplama ile İzaha Davet İlişkisi.....	77
2.6. İZAHA DAVETİN AMACI VE KAPSAMI	80

2.6.1. Kişi, ZAMAN VE YER BAKIMINDAN İZAHA DAVET.....	84
2.7. GENEL HAKLAR KAPSAMINDA YER ALAN BİR KISIM ANAYASAL İLKELERİN İZAHA DAVET BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	89
2.7.1. GENEL OLARAK.....	89
2.7.2. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	93
2.7.3. VERGİNİN YASALLIĞI	98
2.7.4. YASAL İDARE	104
2.7.5. VERGİLEMEDE KANUNİLİK VE EŞİTLİK İLKELERİ	107
2.8. İZAHA DAVET KURUMUNUN İCRASI VE SONUÇLARI.....	114
2.8.1. İZAHA DAVETİN ŞARTLARI.....	115
2.8.1.1. Ön Tespit.....	116
2.8.1.2. Vergi İncelemesi ve Takdir Komisyonuna Sevk	118
2.8.1.3. İhbar	121
2.8.1.4. İzaha Davet Yazısı ve Tebliği.....	122
2.8.1.5. Süre ve Konu Yönünden Şartlar	126
2.8.1.6. İzaha Davet Kapsamında Tahsil Edilen Fer'i Alacaklar	130
2.8.2. ÖN TESPİTE DAYANAK TEŞKİL EDEN BİR ENSTRÜMAN OLARAK RİSK ANALİZLERİ	132
2.8.2.1. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması	135
2.8.2.2. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması	136
2.8.2.3. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükellefler.....	136
2.8.2.4. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenler	137
2.8.2.5. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	137
2.8.2.6. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükellefler	137
2.8.2.7. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna.....	138
2.8.2.8. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	139
2.8.2.9. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler	140
2.8.2.10. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Şirket Ortakları.....	140
2.8.2.11. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanlar.....	140
2.8.2.12. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları	141
2.8.2.13. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükellefler.....	141
2.8.3. ÖN TESPİT VE İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONU.....	142

2.8.3.1. Komisyonların Görev ve Yetkileri.....	144
2.8.4. İZAHA DAVETİN SONUÇLARI	146
2.8.4.1. Vergi Ziyatının Bulunmadığına Dair Yapılan İzahın Kabul Edilmesi	148
2.8.4.2. İzahın Reddi Kararına İlişkin İdari ve Adli Başvuru Yolları	149
2.8.4.3. İzahın İdareyi Doğrular Nitelikte Olması	156
2.8.4.4. İzaha Davet Çağrısına İcabet Edilmemesi.....	157
2.8.4.5. Ödeme Koşullarına Uyulmaması	158
2.8.5. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA SUÇUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	159
2.8.5.1. Genel Olarak.....	159
2.8.5.2. İzaha Davet Kurumu Bağlamında Değerlendirilmesi.....	162
2.8.6. SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANMA FİİLİNİN CEZA HUKUKU BAĞLAMINDA İNCELENMESİ	166
2.8.6.1. Genel Olarak.....	166
2.8.6.2. İzaha Davet Bakımından Değerlendirilmesi	170
3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ.....	174
3.1. GENEL OLARAK	174
3.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	175
3.2.1. UYUŞMAZLIĞIN TARAFLARI BAKIMINDAN “ÖDEVLERİN HAKLARA ÜSTÜNLÜĞÜ” KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ	179
3.2.2. GENEL OLARAK ADLİ VE İDARİ BAŞVURU İMKÂNLARI	182
3.3. UYUŞMAZLIĞA SEBEP OLAN VERGİSEL İŞLEMLER.....	184
3.3.1. HUKUKA AYKIRILIK KAVRAMI.....	187
3.3.2. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ.....	190
3.3.2.1. Genel Olarak.....	190
3.3.2.2. Takdir Yetkisinin Sebepleri ve Tespiti.....	196
3.3.2.3. İdari İşlemlerin Türü ve Unsurları Bakımından Takdir Yetkisi	197
3.3.2.4. Takdir Yetkisinin Sınırları ve Denetlenmesi	204
3.3.2.5. Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi	207
3.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	211
3.4.1. GENEL OLARAK.....	211
3.4.2. HATA DÜZELTME	217
3.4.2.1. Hata Düzeltme ve İzaha Davetin Karşılaştırılması.....	219
3.4.2.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri.....	221
3.4.3. CEZALARDA İNDİRİM.....	222
3.4.3.1. Cezada İndirim ve İzaha Davetin Karşılaştırılması.....	224

3.4.3.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri.....	227
3.4.4. PİŞMANLIK VE İSLAH	227
3.4.4.1. Pişmanlık Usulü ve İzaha Davetin Karşılaştırılması	233
3.4.4.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri.....	237
3.4.5. UZLAŞMA	239
3.4.5.1. Uzlaşma ve İzaha Davetin Karşılaştırılması.....	246
3.4.5.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri.....	250
3.4.6. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME.....	251
3.5. İZAHA DAVET KURUMUNUN MÜKELLEF HAKLARI BAKIMINDAN	
DEĞERLENDİRİLMESİ.....	257
3.6. İZAHA DAVET KURUMUNUN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM BAKIMINDAN	
DEĞERLENDİRİLMESİ.....	262
3.6.1. VERGİ VE CEZA ALGISININ VERGİ AHLÂKI VE UYUMUNA ETKİSİ	265
3.7. İZAHA DAVETİN DEMOKRATİK YÖNETİM İLKESİ BAĞLAMINDA YENİ İDARİ	
USULLER BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	267
4. ULUSLARARASI İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ.....	273
4.1. GENEL OLARAK	273
4.2. VERGİ HUKUKUNUN ULUSLARARASI KAYNAKLARI	277
4.3. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ	277
4.3.1. KARŞI DÜZELTMELER.....	283
4.3.2. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME UYUŞMAZLIĞI	285
4.3.3. ULUSAL DÜZEYDE GEÇERLİ İDARİ VE YASAL ÖNLEMLER	290
4.3.3.1. Matrahtan İndirim	291
4.3.3.2. Mahsup	292
4.3.3.3. İstisna.....	295
4.3.4. ULUSLARARASI DÜZEYDE ALINAN BAZI ÖNLEMLER	296
4.3.4.1. İki Taraflı Vergi Anlaşmaları.....	300
4.3.4.2. Çok Taraflı Vergi Andlaşmaları	302
4.3.4.3. Güvenli Limanlar	303
4.4. ULUSLARARASI UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM MERCİLERİ	304
4.4.1. GENEL OLARAK.....	304
4.4.2. AVRUPA KONSEYİ AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ.....	305
4.4.3. AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANİ.....	308
4.4.4. TAHKİM	310
4.4.4.1. Genel Olarak.....	310

4.4.4.2. Tahkim Kurumu	311
4.4.4.3. AB Tahkim Anlaşması	314
4.5. BAZI ÜLKELERDE UYGULANAN İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ.....	315
4.5.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ.....	317
4.5.1.1. Genel Olarak.....	317
4.5.1.2. Temyiz Ofisi	319
4.5.1.3. Yazışma (Mektuplaşma) Denetimi	323
4.5.1.4. IRS ve Mükellef Hakları.....	326
4.5.1.5. Temyiz Ofisi, İzaha Davet Komisyonu ve Kamu Denetçiliği Kurumu.....	327
4.5.2. FRANSA ÖRNEĞİNDE İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ	329
4.5.3. İNGİLTERE ÖRNEĞİNDE İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ	331
4.5.4. ALMANYA ÖRNEĞİNDE İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ	333
4.5.5. AVRUPA KONSEYİNE ÜYE ÜLKELER BAKIMINDAN İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ VE KURUMLARI	336
4.5.5.1. Müzakere, Tahkim ve Arabuluculuk Yöntemlerinin Karşılaştırılması	339
4.5.5.2. Ombudsman	342
4.5.5.3. İhtisaslaşmış Ombudsman	347
5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	349
KAYNAKÇA	367
KİTAPLAR	367
SÜRELİ YAYINLAR.....	373
YAYINLANMAMIŞ TEZLER VE RAPORLAR.....	380
İNTERNET KAYNAKLARI	380
MAHKEME KARARLARI.....	386

KISALTMALAR

AAD	Avrupa Adalet Divanı
AB	Avrupa Birliği
ABAD	Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	Ameri Birleşik Devletleri
ABTA	Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması
ABTS	Avrupa Birliği Transfer Sistemi
ADR	Alternative Dispute Resolution
AFF	Administration Fiscale France
AGE	Adı geçen eser
AİGİ	Amerikan İç Gelir İdaresi
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
ART	L'Autorite de regulation des telecommunications
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
BA-BS	Büyük Alışlar – Büyük Satışlar
BM	Birleşmiş Milletler
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
CİMER	Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
CFC	Controlled Foreign Company
CRE	Commission de Régulation de l’Energie
ÇVÖA	Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması
Dnş.	Danıştay
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı

Ed.	Editör
FACTA	Foreign Account Tax Compliance Act
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HAD	Hukuk Araştırmaları Derneği
HMRC	UK Revenue and Customs Authority
HMUK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IOI	International Ombudsman Institute
IRS	Internal Revenue Service
ISSN	Uluslararası Standart Süreli Yayın Numarası
İBK	İçtihadı Birleştirme Kararı
İTO	İstanbul Ticaret Odası
İSYMMO	İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KAU	Karşılıklı Anlaşma Usulü
KDV	Katma Değer Vergisi
KDK	Kamu Denetçiliği Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVY	Kanun Yolundan Vazgeçme
Md.	Madde
MÖHUK	Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
MÜHF	Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RG	Resmi Gazete
SDÜ	Süleyman Demirel Üniversitesi
SMİYB	Sahte ve/veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TCK	Türk Ceza Kanunu

<i>TDK</i>	Türk Dil Kurumu
<i>s.</i>	Sayfa
<i>vb.</i>	Ve Benzeri
<i>VDDK</i>	Vergi Dava Daireleri Kurulu
<i>VDKB</i>	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>YİD</i>	Yap-İşlet-Devret
<i>YKKT</i>	Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki



1. GİRİŞ

Ekonomik, siyasi ve sosyal koşulların zaman içinde değişmesi, örgüt yapılarının ve davranış biçimlerinin buna paralel olarak yenilenmesi ve geliştirilmesi ihtiyacını zorunlu kılmaktadır. Bu ihtiyaca ilişkin çabaların en son örneği, demokratik yönetim anlayışını içeren ve “izaha davet” adı verilen idari bir çözüm usulünün, Vergi Usul Kanununun mülga 370’inci maddesi kapsamında ihdas edilmesi olmuştur. Kurumun temel ihdas amacı, kamu finansmanının daha etkin ve hızlı hale getirilmesi ile pişmanlık fırsatını kaçıran mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun temin edilmesi olarak ifade edilebilir.

Kişî hak ve özgürlüklerinin yasal belgelerle (anayasalar, yasalar, normlar, beyannameler vb.) güvence altına alındığı, küreselleşme¹ ve teknolojinin ilerlemesi suretiyle modern kural, ilke ve normların kamu yönetiminde güç kazandığı günümüzde mükellef hakları, vergi sistemlerinin önemli bir konusu haline gelmiştir. Bu durum ise vergiye gönüllü uyum meselesini ilgili idarelerin temel misyonlarından² biri haline getirmiştir. Bu suretle, mükelleflerin kendilerini ilgilendiren idari iş ve işlemlere yönelik olarak itiraz etme, bilgilendirilme ve dinlenilme gibi bir takım haklardan yararlandırılmaları yasal olarak güvence altına alınmıştır. İzaha davet kurumunun davete konu şüpheli hususlara ilişkin olarak mükelleflere açıklama yapma imkânı vermesinin ve bu açıklamaların idare tarafından dinlenilmek suretiyle değerlendirilmesinin, mükellef hakları ve vergiye uyum bakımından olumlu bir gelişme olduğu düşünülmektedir. Zira izaha davet yoluyla vergi kaybı olduğu konusunda (makul) şüphe duyulan konular hakkında mükelleflerin görüş, itiraz ve şikâyetlerinin dikkate alınmasının, geleneksel

¹ Sanayi devrimi ile iletişim teknolojisinin gelişmesi küreselleşme hareketine ivme kazandırmıştır. İki önemli dünya savaşı ve akabinde yaşanan ABD-SSCB soğuk savaşı dünyayı neredeyse yok olma aşamasına getirmiş; bu nedenle iki blok arasındaki gerilimi azaltmak adına gücün değil normun işlerlik kazanması gerektiği anlayışının öne çıkması hakkında bkz. DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Küreselleşme, Ankara, 2000, s. 50.

² T.C Gelir İdaresi Başkanlığı Misyon: Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır. Vizyon: Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktır. Bkz: https://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon, Erişim: 10.06.2020

vergi ilişkisinin modern ve demokratik hukuk devleti anlayışı doğrultusunda adil ve tarafsız bir zemin üzerine kurulmasını teşvik edeceği düşünülmektedir.

6728 sayılı Kanun (22'nci madde) kapsamında VUK'un mülga 370'inci maddesinin yeniden düzenlenmesi suretiyle ihdas edilen izaha davet kurumu, 7194 sayılı Kanun ile özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili bakımından usul ve esasa dair ciddi değişikliklere uğramış olup, tezin ikinci bölümünde izaha davetin ilgili olduğu konulara yönelik olarak bu husus ele alınacaktır. Söz konusu düzenleme ile ön tespite dair yapılacak açıklama ve bu açıklamanın idare tarafından değerlendirilmesi bakımından sırasıyla 30 ve 45 günlük (yasal ve/veya idari) iki adet süre öngörülmüş olup, bu sürelerin hukuki nitelikleri çalışmamızın ilgili bölümünde değerlendirilecektir.

Kurumun uygulamaya ilişkin usul, esas ve kapsamını belirleme yetkisi VUK'un 370'inci maddesinin c) bendi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiş olup, yetki çerçevesinde önce 482 no.lu Tebliğ çıkarılmış, daha sonra bu düzenlemeyi mülga eden güncel 518 no.lu Tebliğ yürürlüğe konulmuştur. Mülga Tebliğ'de kapsama alınacak konular 16 bent halinde sayılmak suretiyle belirlenmiş olmasına karşın güncel Tebliğ'de bu usul kaldırılarak, ilgili konuların belirlenmesi idarenin insiyatifine bırakılmıştır. Bununla birlikte her iki tebliğe de karşılaştırmalı olarak değinilecektir.

İşbu tez, giriş ve sonuç ile birlikte toplam beş bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde izaha davet kapsamında tesis edilen işlemlerin idari ve hukuki yönünün ortaya konulması bağlamında ilk olarak idari işlemin hukuksal niteliği, unsurları, türleri, özellikleri ve sona erme usullerine değinildikten sonra vergi hukuku içindeki konumuna yer verilecektir. Tâkiben izaha davetin amacı, kapsamı, şartları, icrası, sonuçları, tarhiyat öncesi hazırlık işlemleriyle bağı ve bunlara ilişkin "tarhiyat ile izahın reddi kararının niteliği" gibi tartışmalı konulara değinilecek olup, vergi hukukunun ilişkili olduğu hukuki güvenlik, yasallık, kanunilik, eşitlik ve adil yargılanma hakkı gibi anayasal ilkelerin izaha davet ile olan ilişkisinden bahsedilecektir. Ayrıca bu bölümde son olarak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin izaha davet bakımından hukuki niteliğine değinildikten sonra, bahse konu fiil ceza hukuku çerçevesinde (suç ve cezada) kanunilik ilkesi yönünden ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, öncelikle vergi uyuşmazlığı kavramı hukuki niteliği bakımından ele alındıktan sonra ödevlerin haklara üstünlüğü konusuna değinilecek, daha sonra ise idarenin takdir yetkisinin sınırları, hukuka aykırılık unsurları bakımından ele alınacaktır. Ayrıca, izaha davet kurumu idari bir çözüm yolu olarak VUK’da yer alan hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma usulleriyle karşılaştırmalı olarak analiz edilecektir. Kanun yolundan vazgeçme kurumunun idari bir çözüm olup olmadığı tartışıldıktan sonra izaha davetin mükellef hakları ve vergiye uyum bakımından etkileri ele alınacaktır. Bu bölümde son olarak demokratik yönetim ilkesi bağlamındaki yeni idari usuller, izaha davet ile ilgileri bakımından değerlendirilecektir.

Dördüncü bölümde, vergisel uyuşmazlıklar özelinde idari çözüm usullerine yer verilmiş olup, bu bağlamda karşılıklı anlaşma yöntemi analiz edilecektir. Karşılıklı anlaşma usulü kapsamında, karşı düzeltmeler, uluslararası çifte vergilendirme ve buna ilişkin (ulusal/uluslararası) önlemler ile vergi anlaşmaları ele alınacaktır. Tâkiben uluslararası uyuşmazlıkların çözüm sürecinde rol oynayan uluslararası merciler yönünden, AİHM, AB Adalet Divanı ile Tahkim kurumlarının uyuşmazlıkları ele alış biçimine değinilecektir. Devamında idari çözüm usullerine ilişkin yabancı ülke uygulamaları ele alınarak, münhasıran izaha davet ile yazışma denetiminin benzerlikleri ifade edilecektir. Bu bölümün sonunda ise Avrupa Konseyi’ne üye ülkelerin uyuşmazlıkları çözerken kullandıkları barışçıl idari usullere genel olarak yer verilecek olup, kamu denetçisi kurumuna ayrı bir başlık altında değinilecektir.

Çalışmamızın tamamında yer alan eleştiri, değerlendirme ve kanaatler doktrin ve yargı içtihatlarından istifade edilmek suretiyle oluşturulacaktır. Sonuç kısmında ise bahse konu değerlendirmeler neticesinde varılan kanaatler ifade edilerek, faydalı olacağı düşünülen önerilere yer verilecektir.

2. İZAHA DAVET KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

2.1. Genel Olarak

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun³ 22’nci maddesi ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesi “izaha davet” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Ancak aynı madde, 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun⁴ 25’inci maddesiyle değişikliğe⁵ uğramış olup, söz konusu değişiklikler çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ilgili konulara münhasır olmak üzere karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

³ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 7194 sayılı kanunun 25 inci maddesiyle değişen madde; Yürürlük: 01.01.2020, a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. 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 yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitle ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı

Kanun gerekçesine⁶ baktığımızda izaha davet kurumunun, başta mükellefle idare arasındaki uyuşmazlıkların asgariye indirilmesi olmak üzere, verginin en kısa sürede bütçeye intikal ettirilmesi, iş yükünün azaltılması, vergi incelemelerinin etkinliğinin sağlanması, öngörülebilirliğin artırılması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun temin edilmesi gibi hususları amaçladığını görmekteyiz.⁷ Zira inceleme ve denetim faaliyetleri vergi gelirlerinin hazineye intikal etme süresini uzatırken aynı zamanda vergiye uyum maliyetlerini ve yargının iş yükünü de artırmaktadır. Bu sebeple verginin en kısa sürede hazineye intikal etmesi ile yersiz inceleme ve takdir işlemlerinin mükellefleri yıpratmaması bakımından izaha davet gibi barışçıl bir usul ihdas edilmiştir.⁸ Ayrıca aynı gerekçe raporunda idarenin harici karinelere dayalı tespitler yoluyla bilgisine giren vergi ziyaına yol açan konular bakımından pişmanlık usulünün uygulanamaması nedeniyle yeni bir kuruma ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir.⁹

İzaha davet esasen verginin ilgilisi tarafından ziyaa uğratıldığına dair idarece duyulan (makul) şüpheye ilişkin hususları konu almaktadır. Bu noktada mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri olumsuz davranış biçimleri olarak tanımlanabilecek *vergiden kaçınma* ve *vergi kaçırma* kavramlarının farklı fiilleri havi olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Kaçınma durumunda mükellefler vergi kanunlarına aykırı harekette bulunmamakla birlikte ekonomik faaliyetlerini daha az vergi ödeyecek şekilde düzenlemektedirler. Kaçırma fiili ise vergi kanunlarına uygun şekilde meydana gelen vergiyi doğuran olaya rağmen tahakkuk eden vergi borcunun kanunlara aykırı olarak tamamen veya kısmen ödenmemesi olarak tanımlanabilir.¹⁰ Bu minvalde özellikle vergi kaçırma fiilinden kaynaklanan uyuşmazlıkların ön tespit yoluyla belirlenmesi suretiyle

değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

⁶ TBMM, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/728) ile Plan ve Bütçe Komisyon Raporu”, Sıra Sayı: 404, s. 4, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>, Erişim: 6 Aralık 2022

⁷ Mehmet Yaşar, “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 429, 2017, s. 52

⁸ Mevlüt Uzunöner, **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2020, s. 8

⁹ TBMM, a.g.r, s. 19,

¹⁰ Serkan Acinoroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, 2013, s. 188

buna dair muhtemel bir uyuşmazlığın tüm unsurlarıyla birlikte henüz gerçekleşmeden evvel önlenmeye çalışılması, verginin hazineye intikali ve mükelleflerin vergiye uyumunun temin edilmesi bakımından çok önemlidir.

İzaha Davet 519 no.lu Tebliğ'in "giriş" ve "amaç" başlıklı birinci bölümünde *vergi sistemimizde yeni bir müessese* şeklinde ifade edilmiştir. Müessese kelimesi kelime anlamı olarak sorunların çözülmesi için icra edilen yöntem olarak nitelendirilmiştir.¹¹ Dolayısıyla müessese kelimesi izaha daveti bir sorun çözme yöntemi ya da usulü olarak nitelendirmektedir. Hâlbuki fiili duruma bakıldığında tarhiyat öncesinde salt bir ön tespitin mevcudiyetinin olduğu bir aşamada henüz meydana gelmiş bir uyuşmazlıktan bahsetmemiz zordur. Bununla birlikte idari çözüm usullerinin, sadece meydana gelmiş uyuşmazlıkların izale edilmesi değil, aynı zamanda emareleri beliren ve makul şüpheye dayalı tespitlere istinaden (özellikle idare yönünden) muhtemel hale gelmiş uyuşmazlıkların erken dönemde önlenmesi anlamını da içerdiği düşünülmektedir.

İzaha davet kurumunun en önemli bileşenlerinden ve uygulama şartlarından birincisi ön tespittir. Ancak VUK'un 370'inci maddesine bakıldığında ön tespitin tanımına yer verilmediği ve kuruma ilişkin olarak çok belirgin olmayan genel bir çerçeve oluşturulduğu görülmektedir. Ayrıca ön tespite kaynaklık eden emare kavramı ile tespiti yapan yetkili mercii tanımlarının da kanun metninde bulunmadığı izahtan varestedir. Bu sebeple izaha davete ilişkin en önemli unsurların ihtiva ettiği anlamlar bakımından yasa ile bağlı olmayan idare (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu), ilgili kanun maddesini genişletici yorum yapmak suretiyle keyfi olarak uygulayabilecektir.¹² Bu ise verginin yasallığı (ya da özelinde kanuniliği)¹³ ilkesine açık bir aykırılık teşkil edeceği gibi birçok vergisel uyuşmazlığın oluşmasına yol açacaktır. Bu sebeple düzenlemeye ilişkin ana kurucu unsurların ilgili maddede yeterince nitelendirilmesi ve açıklanması gerektiği düşünülmektedir.

¹¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, "Müessese", <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim: 6 Aralık 2022

¹² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınevi, 2014, s. 117

¹³ "Yasallık" ile "kanunilik" kavramları arasındaki farklılığa ilişkin değerlendirmelerimiz çalışmamızın 2.7.3 no.lu alt başlığında yer almaktadır.

Ancak izaha davete ilişkin kurucu temel unsurların açıklanmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesi görevlerinin VUK'un 370'inci maddesinin c) bendi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verildiği anlaşılmaktadır. Bakanlık ise buna dayanarak öncelikte 482 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ni¹⁴ çıkarmış, daha sonra ise 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesine dair gerçekleştirilen değişiklikler üzerine 519 sıra no.lu VUK Genel Tebliği¹⁵ yayımlanmak suretiyle önceki Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Genel tebliğler vergi kanunlarının uygulanmasını gösteren açıklayıcı ve yönlendirici niteliği haiz ikincil kaynak seviyesindeki düzenlemelerdir. Dolayısıyla bu tür düzenlemeler idari işlem teorisi bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu icrai ve sübjektif işlemler kategorisinde yer almadıklarından¹⁶ dava konusu yapılmaları da mümkün değildir.¹⁷ Dolayısıyla tebliğlerin bu açıklama görevini aşarak, kanunda yer almayan kapsam, ön tespit, izah zammı, tarhiyat sonrası uzlaşma durumu, izaha davet şartları gibi unsurlara ilişkin düzenlemeler içermesi verginin yasallığı bakımından aykırılığa ve yasama yetkisinin devri bakımından yetki aşımına işaret etmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler esasen bir görüş açıklaması işlevini haiz bulunması gerektiğinden, her somut düzenlemenin buna uygun olup olmadığı ayrıca ele alınmalıdır. Dolayısıyla kanun hükmünün kapsamını genişletmek suretiyle çıkarılan Tebliğ düzenlemeleri hukuka aykırı olmaktadır. Zira idarenin görüşünü açıklarken (esasen kanun maddesinde yer alması gereken konulara ilişkin olarak) genel düzenleyici nitelikte işlemler yapması, mükelleflerin yasada öngörülme-yen sorumlulukları yüklenmesine sebep olabilecektir. Bu hususa dair Danıştay'ın görüşü ise mükelleflerin genel düzenleyici işlemler yoluyla hukuki durumlarının değiştirilemeyeceği ve bu konuda hak arama yollarının¹⁸ açık tutulması gerektiği, şeklindedir.¹⁹

¹⁴ 25.08.2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 30.07.202 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Bu hususa ilişkin değerlendirmelerimiz çalışmamızın 2.2. alt başlığı içinde yer almaktadır.

¹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**. 24.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021, s. 19

¹⁸ Danıştay'a göre bu tür düzenleyici işlemlerin iptal davasına konu edilebilmesi gerekir. Bkz. Saban, a.g.e, s. 34

¹⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**. 11.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2021, s. 34

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları bakımından mükelleflerin izaha davet edilmeleri mümkün olmamasına karşın, *kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 148 bin Türk Lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse ile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan* mükelleflere dair ön tespit yapılması halinde mükelleflerin izaha davet edilebileceği şeklinde bir istisna hükmü öngörülmüştür. 7194 sayılı değişiklik öncesinde bahse konu mükellefler izaha davet edilebilirken, değişiklik ile birlikte sadece ön tespit yazısının tebliğ edilmesi uygulamasına geçilmiştir.²⁰ Bu durum izaha davetin ihdas amacı ve ceza hukuku bakımından çalışmamızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Şunu da ifade etmek gerekir ki, izaha davet süreci kamu gücü niteliğinin ağır bastığı bir kamu hukuku süreci olduğundan idarenin tek yanlı işlemler yoluyla gerçekleştirdiği idari işlemlerden müteşekkildir. Zira başta vergi olmak üzere yasa koyucu tarafından ihdas edilen mali yükümlülüklerin tahsili, idarenin tek taraflı irade beyanı ile gerçekleştirilmektedir.²¹ Ancak çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz üzere izaha davet kapsamında %80 oranında uygulanan ceza indirimi yoluyla kamu gücü tavizkar bir şekilde kullanılmakta ve mükellefe bir nevi barış eli uzatılmaktadır. Bu durumun caydırıcılık, yasallık ve eşitlik ilkeleri bakımından değerlendirilmesi, çalışmamızın ilgili bölümlerinde yer almaktadır.

Çalışmamızın bir diğer amacı ise izaha davetin anayasal ilkelere ve üst hukuk kurallarına uygunluğunun incelenmesi olup, bu uyum hukuk devleti bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple ilgili konuya 2.7. no.lu bölümde ayrı bir başlık altında değinilmiştir.

Türk vergi hukukunun tarihsel sürecine bakıldığında izaha davet benzeri birçok uygulamanın hayata geçirilmiş olduğu, görülecektir. Bunlardan servet beyanı, gider esas,

²⁰ 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklik öncesindeki ilgili düzenleme *sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının her bir belge itibarıyla 70 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir* şeklindeydi.

²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s.171.

ortalama kâr haddi, asgari gayrisafi hasılat, hayat standardı gibi kurumların ortak ve ana özelliği, yasa yapıcı tarafınan belirlenen parasal sınırların/göstergelerin altında kalan vergi beyanları için açıklama istenmesi ve yapılan açıklamanın yeterli bulunmaması (veya açıklama yapılmaması) durumunda ise verginin re'sen veya ikmalen tarh edilmesidir. Mükelleflerden izahat istenmesi yönünden izaha davet ile bu uygulamalar arasında bir benzerlik olduğu ifade edilebilse bile, ön tespiti konu hususların sadece bir takım parasal sınırlara bağlı olmaması (VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası hariç) ve izaha davetin kapsadığı konuların daha geniş bir alana haiz olması, önemli yeniliklerdir.

Bu düzenleme ile birlikte aslında belli yönleri itibariyle yıllardır informel olarak uygulanan benzeri süreçler yasal güvenceye bağlanarak formel ve sistematik hale getirilmiştir. Sektörel incelemelerde elde edilen verilere müsteniden, ilgili mükelleflerden matrah artırımına yönelik ek beyanda bulunmalarının istenmesi, bu kapsamda ifade edilebilir. Şimdi olduğu gibi önceki yıllarda da tapu daireleri ve bankalardan elde edilen veriler ile BA-BS formlarından sağlananlara ilişkin olarak vergi daireleri tarafından 213 sayılı VUK'nun 148'inci maddesi mucibince bilgi talep talep edilebilmekte ve gerekli düzeltmelerin yapılması istenmekteydi. Düzeltme yapmayan mükellefler ise takdir komisyonuna yahut vergi incelemesine sevk ediliyorlardı. Hatta eski tarihli bazı mahkeme kararlarına²² baktığımızda belli konulara münhasır olmak üzere mükelleflerden bilgi talep edilirken gönderilen yazının “izaha davet yazısı” şeklinde isimlendirildiği görülmektedir. Dolayısıyla İzaha Davet düzenlemesiyle birlikte fiilen vaki olan bir takım uygulamaların hukuki bir zemine kavuştuğu ifade edilebilir.²³

İzaha davet kurumu getirilmeden önce, vergilendirme sürecinin tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşma ve tahsil aşamaları için bir takım idari çözüm mekanizmaları öngörülmesine rağmen inceleme veya takdir komisyonu öncesine ilişkin olarak vergi dairesinin ıttılana giren konular bakımından idari çözüm usulü olarak tanımlanabilecek herhangi bir müessese ya da kurum mevcut değildi. İşte bunun için vergi dairesinin bilgisi dâhilindeki konulara ilişkin olarak henüz inceleme ya da takdir komisyonuna sevk kararı

²² Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 1988/104, K. 1989/17, KT. 03.03.1989, Danıştay 3.Dairesi, E. 1989/1965, K. 1989/2116, KT. 11.10.1989, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim: 4 Kasım 2022

²³ Harun Sağır, “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 425, Ocak 2017, s.95

verilmeden önce yetkili komisyon tarafından yapılan ön tespiti dair belli bir çözüm mekanizmasına ihtiyaç hissedilmesi üzerine yasa koyucu tarafından ihdas edilen izaha davet kurumunun mevcudiyeti, büyük bir boşluğu doldurmuş bulunmaktadır.²⁴ Vergi mahkemelerinde görülen davaların karara bağlanma süresinin ortalama 147 gün²⁵ gibi uzun bir süre olduğu dikkate alındığında, vergisel uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce çözüme kavuşturulması bakımından izaha davetin önemli bir işlevi bulunduğu söylenebilir.

Ancak her şeye rağmen idari çözüm usullerine başvurulmaması veya başvurulduğu halde bir sonuç alınamaması durumunda hak arama ve yargıya başvurma hakları mucibince dava açma imkânı her zaman mevcuttur. Vergi davaları özü itibarıyla idari işlemleri konu alan idari davalar olup, iptal ve tam yargı şeklinde ikiye ayrılırlar. İYUK'ta “vergi davası” şeklinde müstakil bir dava türüne yer verilmemiştir. Vergi davalarının iptal veya tam yargı davası olup olmaması bakımından doktrindeki ağırlıklı görüş iptal davası lehine olup, bunun istisnalarının (vergi dairesi tarafından mahkeme kararlarının uygulanmaması gibi) bulunduğunu söylememiz gerekir.²⁶

Vergi uyuşmazlıklarının, *iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Vergi uyuşmazlıklarında, mahkeme vergi idaresinin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, anlaşmazlığı çözüme ulaştırır. Vergi mahkemesinin, anlaşmazlığı çözümek için verdiği karar, idarenin yerine geçerek karar vermesi anlamına gelmez.* Vergi yargısı organları işlevlerinin yanında yapısal olarak da farklı bir mahiyet arz eder. Bu meyanda, 2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalar, vergi yargısını bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlememiştir. Bu yasalar, vergi yargısını, idari yargının iş ayrımına dayalı bir bölümü olarak öngörmüşlerdir.²⁷ Bireysel işlemler bakımından vergi mahkemeleri görevliken,

²⁴ Erhan Coşkun, “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, 2019, s. 66

²⁵ T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2021”, Ankara2021,<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/310520221416422021H%C4%B0ZM ETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf>, s. 267, Erişim: 18.10.2022

²⁶ Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Sayı 78, 2008, ss.232-233

²⁷ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022, ss.475-476

genel düzenleyici işlemlere yönelik olarak Danıştay’a başvurulması gerekir. İYUK’un 27’nci maddesinin dördüncü fıkrası mucibince diğer idari işlemlerden farklı olarak ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ve kesilen cezaların tahsil işlemleri, vergi mahkemesinde dava açıldığı takdirde mahkeme karar verinceye değin otomatik olarak durmaktadır.

*Re’sen araştırma, yazıllık, delil serbestisi, kıyas yasağı, toplu yargılama usulü, usul ekonomisi*²⁸ gibi ilkeleri bulunan vergi yargısının denetim ve içtihat yaratma şeklinde iki temel işlevi mevcuttur. Verginin yasallığı, adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin denetimi vergi yargısı yoluyla gerçekleştirilmektedir. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin temel öğelerinden biridir. İdare kanunlara uygun hareket etme bakımından hukuka bağlı olmalı ve mali sorumluluklarını yerine getirmelidir. Diğer yandan yasal düzenlemelerin gelişen ve değişen sosyal ve ekonomik koşullara uyum sağlaması ve başkalaşan ihtiyaçlara cevap verebilmesi için vergi yargısının içtihat oluşturması elzem hale gelmiştir. Bu anlamda sürekli farklılaşan koşulları dikkate aldığımızda vergi hukukunu geliştirmenin en önemli aracının içtihatlar olduğunu ifade edebiliriz. Vergi yargısı konusu başlı başına bir inceleme konusu olup, derin ve ayrıntılı analizler gerektirmektedir.²⁹ Ayrıca vergi yargısı süreci³⁰, idari usullerle çözüme kavuşturulamayan hukuki ihtilaflara ilişkin olduğundan ve inceleyeceğimiz konular vergisel uyuşmazlıkların idari çözüm aşamasını ilgilendirdiğinden, işbu çalışma kapsamında ele alınmamıştır.

Sonuç olarak bu bölümde, izaha davet kurumunun, idari ve hukuki niteliği, kurum kapsamında tesis edilen işlem ve kararların idari işlem teorisi ile vergi hukuku içindeki yeri ele alındıktan sonra, tarha hazırlayıcı diğer denetim yolları ile karşılaştırılması, ilişkili olduğu anayasal ilkeler, yasal düzenlemeler bağlamında

²⁸ Taha Emre Çiftçi ve Arkan Yusufoglu, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargılama Aşamaları”, **MHD-Cilt**: 10, Sayı: 115, 2014, s. 23

²⁹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, 21.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018, ss.198-199

³⁰ Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü hakkında bkz. Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelemesi”, **MHD-Cilt**: 17, Sayı: 196, 2021, ss.958-961

orginazyonel yapısı ve fonksiyonu, amaç ve kapsamı, yetki unsuru, yararlanma şartları ve sonuçları üzerinde durulmuştur.

2.2. İzaha Davetin Hukuki Niteliğinin İncelenmesi

İzaha davet kurumunun hukuki niteliğinin belirlenmesi, gerek idare gerek mükellef açısından başvurulacak adli ve idari yolların tespit edilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca idare kendi açısından izaha daveti icra ederken yasal idare ilkesi gereğince işlemlerinin yasa, anayasa, diğer düzenleyici işlemler ve üst hukuk kurallarına uygun olmasından sorumludur.

Bu sebeple takip eden alt başlıklarda öncelikle izaha davet kapsamında icra edilen işlem ve kararların idari işlem teorisi bakımından değerlendirilmesi yapılmış, daha sonra ise izaha davet kurumu, vergi hukuku kapsamında yer alan diğer idari çözüm usulleri ile karşılaştırılmıştır.

İzah kavramı esasen ilk başta anlaşılamayan veya tanımlanamayan durum ve olayların vuzuha kavuşturulması olarak tanımlanabilir.³¹ Bu sebeple “izaha davet” tümcesi verili durum çerçevesinde verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair emare kaynaklı (şüpheyeye dayanan) ön tespiti konu hususların açıklanması için muhataplarının çağırılması olarak anlaşılmalıdır. Bu aşamada vergi kaybına yol açması bakımından henüz kesin bir hükme varılamayan, izaha veya incelemeye/takdire muhtaç bir ön tespit söz konusudur. Dolayısıyla davetin yapılabilmesi için şüpheyeye doğuran bir emare veya belirti yeterli olmaktadır. Tebliğ³² kapsamında izaha davet, *verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair haklarında ön tespit yapılan mükelleflerden açıklama talep edilmesi* şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinde, mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair ön tespiti dayanak teşkil eden bir emarenin (makul şüpheyeye) mevcudiyeti yeterli kabul edilmektedir. Emare kelime

³¹ Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <http://sozluk.gov.tr/>, 26.09.2022

³² 30.07.2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Tezin ilerleyen bölümlerinde 519 Sıra No.lu Tebliğ olarak bahsedilmiştir.

anlamı olarak belirti, iz, ipucu anlamlarına gelmektedir.³³ Emareyi hukuksal bir kavram olarak tanımladığımız takdirde, *başlıbaşına bir hususun varlığını ispata yetmemekle beraber onun vuku bulduğuna işaret eden ve ancak diğer delillerle desteklenmesi kaydıyla hükme dayanak yapılabilen olgular*,³⁴ şeklinde ifade etmemiz mümkündür.

Bu itibarla verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair bazı göstergelerin, belirtilerin veya bir işaretin mevcudiyeti ön tespiti konu olmaları bakımından yeterli kabul edilecektir. Kaldı ki bir göstergenin veya belirtinin objektif niteliği haiz kesin bir bulgu olarak tanımlanabilmesi, ancak mükellefin vergi ziyasını itiraf etmesi yahut vergi incelemesi gibi bir takım tarha hazırlayıcı işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucunda vaki olabilir. Böyle bir amaca matuf olarak getirilen izaha davet kurumunun, tarha hazırlayıcı işlemler öncesinde emarelere dayalı bir takım şüphelerin açıklığa kavuşturulması ve idari sürecin sağlıklı yürütülmesi bakımından kolaylaştırıcı bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Bu şekilde inceleme gibi ağır, uzun ve mükellef bakımından yıpratıcı bir süreç yerine vergi aslının, izah zammının ve indirimli vergi ziyası cezasının ödenmesi suretiyle mükellefe kolaylaştırıcı bir imkân sunulması, vergiye uyum bakımından çok daha etkilidir.

Mükellefin izaha davetin sağladığı korunma imkânından faydalanabilmesi için VUK'un 370'nci maddesinin a-2 bendine göre, yapılan izahın komisyonca değerlendirilmesini içeren yazının ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde beyanın tamamlanması veya düzeltilmesi ile vadesi geçmiş vergilerin izah zammı ile birlikte ödenmesi şarttır. Böylece mükellefler izaha davet kurumu sayesinde hukuka aykırı fiillerinin ağır sonuçlarından kurtulma imkânına sahip olmaktadır.³⁵ Ancak gerek ilgili kanun maddesinde gerek yayımlanan 519 no.lu Tebliğ'de indirimli vergi ziyası cezasının hangi süre içinde ödeneceğine dair herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.³⁶ Bu itibarla, VUK'un 368'inci maddesinde³⁷ öngörülen şartlar bakımından kesilecek

³³ Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <http://sozluk.gov.tr/>, 26.09.2022

³⁴ T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/emare>, Erişim Tarihi: 17.10.2022

³⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s. 342

³⁶ Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet", **Dünya Gazetesi**, 23.08.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, Erişim 5 Ekim 2020

³⁷ (Değişik: 23/6/1982 - 2686/41 md.) Vergi Cezaları:

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

cezanın ödenme süresinin bir ay olarak düzenlenmesinin doğru olacağı düşünülmektedir.³⁸

VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası 7194 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak haklarında ön tespit bulunanlara (ilk düzenlemenin aksine izaha davet yazısı gönderilmek yerine) sadece SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesi esasına geçilmiştir. Değişiklik kapsamında mükelleflerin bahse konu tespite ilişkin açıklama yapma hakları ellerinden alınmış, sadece ön tespit yazısına istinaden kanunda yazılı şartları yerine getirdiği takdirde indirimli cezaya muhatap olacağı ve vergi incelemesine sevk edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Böylece mükellef idari ve adli soruşturmalardan korunmuş olmaktadır. Bu durumda kanaatimizce mükellefe sadece, vermesi şart koşulan beyannameyi ihtirazi kayıtla vermek suretiyle yargıya başvurmak imkânı kalmıştır. Bu ise izaha davetin tesis edilme amacına aykırı olarak uyumsuzluğun yargıya taşınmasına yol açarak, izaha davetin çözüm işlevini zayıflatan bir duruma sebep olmaktadır.³⁹

Ancak salt belli parasal sınırlara uygunluğun, ön tespite konu fiilin manevi unsuru olan kastın yokluğunu göstermesi her zaman mümkün olmayabilir. Dolayısıyla bazı durumlarda belli mükellefler bakımından işlenen sahte belge kullanma fiili kasıt unsurunu tazammum etmiş olsa bile, belli (yani kanunda yazılı) parasal şartlara uygunluk nedeniyle izaha davetin sağladığı avantajlardan yararlanılması durumunda vergi incelemesi ve ceza yargılaması durumu söz konusu olmayacaktır. Bu hususa müstakil bir tartışma konusu olarak çalışmamızın ilgili bölümünde⁴⁰ ayrı bir başlık altında yer verdiğimizden, şimdilik bu kadarı ile iktifa etmeyi uygun bulmaktayız.

2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden:

Başlayarak bir ay içinde ödenir.

³⁸ Turgut Candan, "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişimi: 18.10.2022

³⁹ Mine Uzun Çam, **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2021, ss.22-23

⁴⁰ 2.9.5 ve 2.9.6 no.lu alt başlıklar.

Diğer yandan izaha davet kapsamında yer alan fer'i kamu alacaklarının hukuki niteliklerinin de incelenmesi gerekmektedir. Vergi aslına bağlı olup fer'i alacak niteliğini haiz gecikme faizi, tahakkuk işleminin zamanında gerçekleştirilmemesi durumunda uygulanan bir yaptırım olup, verginin normal vade tarihinden son/geç yapılan tahakkukun tarihine kadar olan süre için hesaplanmaktadır. Bu sebeple tahakkukla ilgili olan gecikme faizine ilişkin düzenlemeler VUK'ta yer alırken, tahsilatla ilgili olan gecikme zammına dair düzenlemeler ise AATUHK'da yer almaktadır.⁴¹

Vergi dairesince yapılan incelemeler sonucunda mükellefin vergi ziyana sebebiyet verdiği tespit edildiği takdirde vergi aslı için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Eğer vergi ziyayı, mükellefin kendiliğinden ilgili vergi dairesine haber vermesi suretiyle idarenin ıttılana girmişse, gecikme faizi oranında pişmanlık zammı hesaplanmakta, vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. İzaha davet uygulamasında ise bu iki durumun iç içe geçtiği farklı koşullar öngörülmüştür. Zira bu uygulamada tespit edilen vergi ziyayı değil, verginin kayba uğradığına işaret eden emarelere dayalı (idare yönünden henüz kesinleştirilmemiş) bir ön tespittir. İkinci olarak izaha davet kapsamında verilen beyannameler (pişmanlık usulünde olduğu gibi) mükellef tarafından subjektif iyiniyete dayalı olarak kendiliğinden değil, vergi dairesinin daveti üzerine verilmektedir. Üçüncü olarak ise izaha davette gecikme faizi hesaplanmayıp vergi aslına ek olarak sadece izah zammı⁴² ve indirimli vergi ziyayı cezası tahsil edilmektedir.⁴³

Bir vergi zamanında tahakkuk ettirilmediği takdirde gecikme faizi uygulanması gerekirken, izaha davet kapsamında beyannamenin normal süresinde verilmemiş olması halinde dahi sadece izah zammı tahakkuk ettirmektedir. Bu itibarla izaha davet uygulamasının, normal vergilendirme sürecine ilişkin sorumlulukları bakımından mükellefler lehine gecikme faizi hesaplanmaması ve indirimli vergi ziyayı cezası tahsil edilmesi gibi istisna ve indirim avantajları sağladığı söylenebilir.

⁴¹ Baki Yeğen, "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 18(4), 1461- 1476, 2019, s. 1463

⁴² İzah zammı ifadesi, 519 no.lu Tebliğ'de yer almaktadır.

⁴³ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2022, s. 167

Bazı görüşlere göre fer'i bir alacak olarak zamlar tahsilat aşaması ile ilgili olduklarından, tahakkuk aşaması ile ilgili bir kurum bakımından izah zammı adı altında bir fer'i alacak ihdas edilmesi doğru olmamıştır.⁴⁴ Ancak kanaatimizce izah zammı, tıpkı pişmanlık zammı gibi ilgili olduğu izaha davet kurumuna has bir ödeme ya da fer'i kamu alacağı olarak kabul edilmelidir.

2.3. İdari İşlem Bağlamında İzaha Davet Kurumu

2.3.1. Genel Olarak

Kamu hukuku dalları olan vergi hukuku ile idare hukuku arasında vergi işlemlerinin idari niteliği icabı yakın ve girift bir ilişki vardır. VUK'un 20'inci maddesinde düzenlenen tarh işlemi, ilgili madde metninde "idari muamele" olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla idari işlemler için geçerli olan unsurlar⁴⁵ ve buna yönelik değerlendirmeler vergilendirme işlemleri bakımından da dikkate alınmak durumundadır. Bu sebeple izaha davet kapsamında tesis edilen işlem ve kararların idare hukuku bakımından ayrıntılı olarak analiz edilmek suretiyle nitelendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu nitelendirmenin yapılması için öncelikle idari işlem kavramı teorik bazda ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve izaha davet kurumu idari işlem teorisine bakan yönleri itibariyle değerlendirilmiştir.

Yasa koyucu tarafından ihdas edilen izaha davet kurumu, kamu idaresi olan vergi daireleri tarafından (vergi konulu) idari işlemler tesis edilmek suretiyle icra edileceğinden idari işlem kavramının ayrıntılı olarak analiz edilmesi gerekir. Bu doğrultuda bu başlık

⁴⁴ Turgut Candan, "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişimi: 18.10.2022

⁴⁵ Sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurları.

altında, “idare” kavramı, idari işlemlerin hukuki nitelikleri, özellikleri, türleri, unsurları ve sona erme usulleri ele alınmıştır.

İdare, Arapça kökenli bir kelime olup, sözlükte *çekip çevirme, yönetme* anlamında kullanılmaktadır.⁴⁶ İdare ayrıca, en genel anlamıyla insan topluluklarının belli bir amaca matuf olarak işbirliği yapmaları anlamına gelmektedir. Bu sebeple idare kavramı organik anlamda bir teşkilat olmaktan öte bunun işleyişine ilişkin faaliyet ve işlemleri de mündemiçtir. Bu anlamda idare hukukunun konusu kamu idareleri hukuku olmaktadır.⁴⁷

İdarenin yapısal-organik bazda tanımlanması basit olup, yasama ve yargı erkleri dışındaki (yürütme erkinin doğal uzantısı olan) tüm devlet kurumlarını kapsamaktadır. Zor olan idarenin maddi sınıflandırmasını, yani hangi işlemlerin idari niteliğini haiz bulunup bulunmadığının değerlendirmesini yapabilmektir. Bu anlamda idari işlev ya da fonksiyon, yönü ya da istikameti yasama ve yürütme erki tarafından belirlenmiş hukuk sınırları içinde toplumsal yaşamın müreffeh bir şekilde sürdürülmesi için gerçekleştirilen kamusal faaliyetler olarak tanımlanabilir. İdari fonksiyonun niteliğine ilişkin bazı özellikler aşağıdaki gibidir:⁴⁸

- a) *İdari işlevin amacı, kamu yararının sağlanmasıdır. İdari işlevin ulaşmak istediği amaç yasama ve yürütme organı tarafından saptanır.*
- b) *İdari işlevlerin konusu, toplumun gereksinmelerini karşılayabilmek, toplumun yaşamını sürdürebilmek için yürütülen kamu hizmetleridir.*
- c) *İdari işlevler, ya hukuksal işlem olarak ya da eylem olarak yerine getirilir.*
- d) *İdari işlevler ve bunları yürüten görevliler sürekli ve sürekli olarak yürütme ya da yasamanın değişmesi ile idari işlevleri yürüten görevliler kural olarak değişmez.*

⁴⁶ Polat Tunçer, **İdare Hukuku**, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 35

⁴⁷ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, 27.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021, s. 7; Ramazan Yıldırım, Serkan Çınarlı, **Türk İdare Hukuku Dersleri**, Cilt 1, 7.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s. 38; Halil Kalabalık, **Kısa İdare Hukuku**, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019, s. 23

⁴⁸ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 19

- e) *İdari işlevler, hukuka uygun olarak yürütülür.*
- f) *İdari işlevler, bir istekle bağlı olmaksızın, idari kuruluşlarca kendiliğinden yürütülür; uygulamaları da, kural olarak, idari kuruluşlarca yapılır; başka bir kamu kuruluşunun, ya da kişilerin aracılığına gerek duyulmaz. İdarenin aldığı kararlar, kural olarak, kendiliğinden hukuksal sonuç doğuran kararlardır.*

İdari işlem, genel ve soyut nitelikteki objektif düzenlemelerin somut maddi durum ve kişilere uygulanması olarak tanımlanabilir. Bu anlamda yasama ve yargı erkinin idari işlev niteliğini haiz işlemleri bulunabilir. Örneğin TBMM ve Mahkemelerin teşkilat ve personelinin idari anlamda yönetilmesi için bir takım idari işlemlerin yapılması elzemdir. Bununla birlikte idari bir makamın yasama ve yargı erkinin görev alanına giren bir konuda işlem ve eylem yapması söz konusu olamaz.⁴⁹

GÖZLER ve KAPLAN'a göre yasama, yargı ve yürütme erklerine ilişkin faaliyetlerin maddi-işlevsel anlamda birbirinden kesin olarak ayrılabilmesi zor olduğundan, esas alınması gereken organik ölçüt olmalıdır. Dolayısıyla idarenin çıkardığı tüzük, yönetmelik gibi metinler tıpkı bir kanun gibi genel, soyut ve objektif nitelikli olsalar dahi -ki bunların verginin yasallığı ilkesi gereğince söz konusu nitelikleri haiz bulunması gerekir⁵⁰- bunlar idarenin işlemleri olduğundan yasama işlemi olarak kabul edilemezler. Yürütme işlevi ise idari fonksiyon ile hükümet fonksiyonu şeklinde iki çeşittir. İdare hukukunun konusu olan işlev ise idari olandır.⁵¹ Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 519 no.lu Tebliğ genel, soyut ve objektif nitelikli genel bir düzenleyici işlem olmasına karşın idare tarafından yapıldığından “genel düzenleyici idari işlem” olarak tanımlanmaktadır.

⁴⁹ Yıldırım ve Çınarlı, ss.43-44

⁵⁰ Diğer bir deyişle mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıyan konulara ilişkin olarak idare tarafından tesis edilen genel düzenleyici işlemler verginin yasallık ilkesi gereğince tıpkı kanunlar gibi genel, soyut ve objektif olmak durumundadırlar. Zira kanaatimizce yasallık ilkesi salt kanunlara münhasır bir mana'dan ziyade idarenin genel düzenleyici işlemlerini de içrektir. Bkz. Konuya ilişkin değerlendirmeler çalışmamızın 2.7.3 no.lu alt başlığında ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

⁵¹ Gözler ve Kaplan, ss.11-13

Hukuki niteliği bulunan idari işlem esasen hukuki bir sonuç doğurmaya matuf bir irade açıklamasıdır. Hukuki sonuç, mevcut hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmak şeklinde tezahür edebilir. Bahse konu hukuki sonucun ya da sonuçların maddi âlemde ortaya çıkabilmesi için idari işlemin özünü teşkil eden irade açıklamasının kamu gücüne dayanmış olması şarttır. İdari işlemlerin özünü teşkil eden irade beyanı idari makamlara aittir. İdari makam ise organik sınıflandırma esas kabul edildiğinde kuvvetler ayrılığı unsurlarından yürütme organı içinde yer alan makamlardır. Bununla birlikte bu sınıflandırma kapsamında yer alan idari makamların yaptığı her işlem idare hukukuna tabi değildir. Bu itibarla bir işlemin idare hukuku kapsamında yer alabilmesi için idari makamlarca yapılmış olmasının yanında teknik ve hukuki açıdan idare işlevini haiz bulunması da şarttır. Bu sebeple idari işleme ait irade beyanının bağlı yetki kapsamında objektif ve tek yanlı olacak şekilde tesis ettirilmesi gerekir. Özellikle günümüzde idarelerin sorumlu oldukları alanların çokluğu ve karmaşıklığı dikkate alındığında idari faaliyetlere esas işlemlerin idari usul ve esaslara göre tesis ettirilmesi halinde, “idare işlevi”nin yürütme organının görev alanında yer alan tüm faaliyetlere ilişkin olabileceğini söyleyebiliriz.⁵²

2.3.2. İzaha Davet Bakımından İdari İşlemlerin Hukuksal Niteliği ve Özellikleri

İdare hukuku yazınında idari işlemi tanımlayan bir kanun mevcut olmamakla birlikte bu ihtiyaç doktrin ve içtihat kanalıyla giderilmektedir. Bu kapsamda idari işlem, idari eylem ve sözleşmelerle birlikte idari faaliyetin bir yansıması olarak nitelendirilmektedir. İdarenin kamusal faaliyetlerini yürütmek için yapmak durumunda olduğu hukuki tasarruflar idari işlemleri oluştururken, maddi tasarruflar ise eylemlere mebnidir. Ayrıca idarenin tek taraflı irade açıklaması şeklinde gerçekleştirdiği işlemler idari işlem olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık Mahkemesi bir kararında⁵³ idari işlemi,

⁵² Celal Erkut, **İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları No: 51, 1990, ss.61-63

⁵³ 15.04.1989 tarih ve 20140 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan E.1988/2, K.1989/1 sayılı Uyuşmazlık Mahkeme’si Kararı, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/1989/04/19890415.htm>, Erişim: 19.11.2022

kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re'sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflar şeklinde ifade etmiştir.⁵⁴

Diğer yandan, Anayasa Mahkemesi ise söz konusu kavramı, *kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması gereken* bir işlem olarak tanımlamıştır.⁵⁵ Bu tanım kapsamında idari işlemin organik ve maddi ögesinden bahsedilmiştir.⁵⁶ Tanımdan anlaşıldığı üzere idari işlemin birincil en temel özelliği, idari bir makam tarafından kamu gücüne istinat edilmek suretiyle tesis edilmesinin yanında içeriğinin yahut konusunun idari faaliyetlere ilişkin olması zorunluluğudur. İdari işlemlerin arkasındaki kamu gücü, hukuki sonuca yönelik tek yanlı (karşı tarafın rızası aranmaksızın) bir irade beyanının hukuki âlemde bir değişiklik oluşturmasını temin etmektedir.

Tek yanlı irade beyanının hukuki bir sonuç doğurmasının ardında yatan temel mantık ise idare hukukundaki tarafların eşitsizliği (idarenin üstünlüğü) ilkesidir. İdare hukukunda kamu yararını esas alan ve kamu gücünü kullanan idarenin çıkarı bireyin çıkarına üstün tutulmaktadır. Bu konu çalışmamızın 3.2.1. no.lu alt başlığı altında daha geniş ve müstakil olarak ele alınmıştır.

Bu çerçevede idari işlemi (idari karar) en yalın haliyle tek yanlı irade beyanı ve unsurlardan (yetki, şekil, sebep, maksat ve konu gibi) müteşekkil, kamu gücü ayrıcalığı içeren hukuki bir işlem olarak tanımlayabiliriz. Dolayısıyla hukuki bir işlemi idari işlem haline getiren asıl ölçüt kamu gücü içerip içermemesi meselesidir. Kamu gücüne

⁵⁴ Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri**, 9.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, s. 306; Kalabalık, s. 214

⁵⁵ 25.5.1976 tarih ve E.976/1, K.976/28 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, Anayasa Kararlar Dergisi, sayı: 14, s. 170, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_der_gisi/kd_14.pdf, Erişim: 15.11.2022

⁵⁶ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 335

dayanmayan bir işlem idare tarafından yapılmış olsa dahi idare hukukuna tabi olmayacağından ötürü buna ilişkin uyuşmazlıklar adli yargı yerlerinde görülürler.⁵⁷

Ayrıca idari işlemin nihai hale gelmesi için hukuki neticenin somut olarak meydana gelmesi şart olmayıp, işlemin ilgisinin *hukuksal durumunda yeni etki yaratma gücüne sahip olması* yeterli kabul edilmektedir.⁵⁸ Diğer bir deyişle hitama ermiş her idari işlem kendi içinde icrai bir nitelik taşıyabilir. Bu demektir ki, bazı durumlarda tesis edilen idari işlemler sadece kesin ve yürütülmesi zorunlu olan başka bir idari işleme hazırlık ya da dayanak işlevini haiz olabilirler. Kanaatimizce izaha davetin kabulü veya reddi ile hitama eren birbirine bağlı zincir işlemlerden müteşekkil izaha davet süreci, kendiliğinden derhal ve doğrudan mükellefin hukuki durumunda (tamamlanmış) yeni bir sonuç ya da değişiklik yaratmayacağından icrai olmasa bile yeni etki yaratma gücüne sahip olması bakımından tarha hazırlayıcı bir işlem olarak nitelendirilebilir. Buna ilişkin değerlendirmemiz çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer alan tarhiyatın niteliği konusunu tartıştığımız 2.4.3 no.lu alt başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İcrailik, hukuki sonucun meydana gelmesi (ya da hukuksal durumda tamamlanmış/hitama ermiş yeni bir değişiklik yaratma durumu) için tek yanlı bir irade açıklamasının yeterli olduğu anlamına gelmektedir. Lazımül icra ya da icrailik özelliği idari işlemin doğurduğu hukuki sonuçların idare tarafından başka bir makamın onayı ve izni gerekmeksizin maddi dünyada uygulanmasıdır. *Örneğin (idare) maaştan kesme cezasını, ilgili memurun maaşından kesinti yaparak icra eder. İdarenin bunun için mahkemeye veya icra dairesine başvurmasına gerek yoktur.* Hukuka uygunluk karinesi ise idarenin kamu gücüne dayanarak tek yanlı olarak yaptığı işlemlerin ilke olarak hukuka uygun olduğunun kabul edilmesidir. Dolayısıyla bu işlem bir mahkeme kararı ile iptal edilene kadar geçerlidir. Bu ilke birel işlemler bakımından geçerli olduğu gibi düzenleyici işlemler bakımından da hüküm ifade eder.⁵⁹

⁵⁷ Gözler ve Kaplan, ss.135-137

⁵⁸ Tunçer, s. 178

⁵⁹ Gözler ve Kaplan, ss.141-144

Diğer bir deyişle, hukuki niteliği bakımından icrai olan idari işlemler aynı zamanda hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları için yargı yerlerinde iptal edilmediği ya da idari birimlerce geri alınmadığı müddetçe hüküm ifade ettiklerinden, kendiliğinden uygulanma kabiliyetini maliktirler. Uygulanmaları için ayrıca bir mahkeme kararına ya da başka bir makamın ya da şahsın onayı ya da davranışına gerek yoktur. Kamusal iradenin üstünlüğü esas olduğu için idari işlemler tek yanlı irade ile hukuki sonuç doğururlar. Örneğin bir taşınmazın kamulaştırılmasına ilişkin karar alınmışsa, malikin kamulaştırma bedeli talep etmekten başka hakkı yoktur. İdari işlemlerin tek taraflı olması, kamu yararını temin için kamu hizmeti yürütülmesi sebebiyle idarenin üstünlüğü ilkesine dayanmaktadır.⁶⁰ Zira idari işlem kamu yararı gözettiği için, idarenin çıkarının bireyin çıkarından üstün olduğu kabul edilir.

Bu itibarla, yetkili komisyon tarafından verilen izahın reddi kararının hukuki bir sonuç doğurabilmesi için mükellefin 30 gün içinde şartlara uygun olarak beyanname vermesi ve gerekli ödemeleri yapması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi idaresi tarafından (henüz bu aşamada sonucu belli olmayan) incelemeye sevk kararı verilecektir. Görüldüğü üzere izahın reddi kararının, ilgisinin hukuki durumunda tamamlanmış bir değişiklik oluşturabilmesi için, (kamulaştırma kararının aksine olarak) mükellef veya vergi idaresinin bazı işlem ya da kararlar tesis etmesi gerektiğinden, söz konusu izahın reddi kararının icrai (lazım'ül icra) olmadığı kanaatindeyiz.

İcrai niteliği bulunan idari işlemlerin hukuki sonuçlarını gerçekleştirilebilmesi, her şeyden evvel idari makamlarca açıklanmış bir iradenin varlığını şart kılmaktadır. Zira hukuksal işlemlerin iki ana ögesinden bir tanesi irade beyanıdır. İrade beyanı özel hukuktaki gibi özerk olmayıp, önceden belirlenmiş hukuk kurallarına dayanan ve kamu yararını esas alan bağlı yetki ile mücehhez, objektif nitelikli bir iradedir. Diğer bir ifadeyle *idare hukukunda hukuki durumlar yani taraflarca oluşturulacak hukuki durumlar ve içeriği tarafların iradesine bağlı olmayıp bazı kurallarla önceden genel ve*

⁶⁰ Çağlayan, ss.309-311

*objektif bir biçimde saptanmıştır. Ayrıca taraflar arasında eşitsizlik söz konusudur. Bunun sebebi ise kamu yararının, bireysel yarara üstün tutulmasıdır.*⁶¹

Kamu idaresi tarafından izhar edilen irade veya hukuksal iktidarın kullanılması yoluyla idari makam tarafından idarenin bütünlüğü⁶² anlayışı içinde gerçekleştirilen (basit iradeli) idari bir işlem, elbette ki tek yanlı (tek iradeli) olup, kamu gücü ayrıcalığına sahip bulunmaktadır. *Günümüzde kamu gücünden kasdedilen şey, özel hukukta görülmeyen ayrıcalık ve yükümlülüklerdir.*⁶³ Zira kamu idareleri üstün ve ayrıcalıklı yetkilere sahip olup sadece kendi irade açıklamalarına dayanarak aldıkları kararları kendiliğinden ve hatta gerekirse cebir yoluyla hayata geçirmeye maliktirler.⁶⁴

İdarenin özel hukuka tabi ve eşitlik ilkesine göre tesis edilen işlemleri ise idare hukunun uygulama alanı dışında kalır.⁶⁵ Bu itibarla kamu gücüne dayanan idari işlemlerin tek yanlı olması, tarafların iradelerinin özel hukukta olduğu gibi birbiriyle uyum içinde olmasını gerektirmez. İdari işlemlerde kurucu irade tek olduğundan söz konusu iradenin açıklanması, işlemin yöneldiği muhatabı tarafından yerine getirilmesi için yeterlidir.⁶⁶ Çok yanlı işlemler ise birden fazla iradenin açıklanmasını gerektirir. İdari sözleşmeler iki yanlı idari işlemlere ilişkin bir örnek olabilir. Kurullar tarafından açıklanan irade ise ortaklaşa işlem olup, tek yanlı olarak açıklanan bir iradeyi gösterir.⁶⁷ Hukuki sonuçları doğurmaya yönelik irade beyanının aleni olması şarttır. Aksi halde düşünce aşamasında kalmış bir iradenin hukuki bir etki ya da değişiklik yaratması elbette düşünülemez.⁶⁸

Bu anlamda Ön Tespit Ve İzah Değerlendirme Komisyonu'nun ön tespite ve izahın değerlendirilmesine ilişkin kararlarının tek yanlı ve kollektif bir işlem niteliğini haiz bulunduğu ifade edilebilir. Fakat bu kararların icrai niteliği bulunup bulunmadığı

⁶¹ Yıldırım ve Çınarlı, s. 36

⁶² T.C Anayasa'sının 123'üncü maddesine göre idare, organizasyonel/yapısal ve işlevsel olarak (görev yönünden) tek bir tüzel kişiliği ifade eder.

⁶³ De Laubadere, Venezia, Gaudemet, **Traite De Droit Administratif**, Cilt 1, Paris, L.G.D.J., 15.B, 1999, Akt: Gözler, Kaplan, s. 19

⁶⁴ Çağlayan, s. 75

⁶⁵ Kalabalık, s. 35

⁶⁶ Erkut, ss.9-10

⁶⁷ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 334

⁶⁸ Gözübüyük ve Tan, **a.g.e**, ss.333-334

tartışmalıdır. Ancak önceki paragraflarda ifade ettiğimiz üzere, bu tür kararlar ilgilisi mükellefin ve vergi idaresinin bir takım davranış ya da kararlarını gerektirdiğinden müstakil olarak muhatabının hukuki durumunda doğrudan ve derhal bir değişiklik ya da sonuç yaratmazlar. Örneğin bir memurun maaşından kesinti yapılmasına ilişkin karar, ilgisinin ya da başka bir mercinin herhangi bir davranışını ya da kararını gerektirmediğinden icrai'dir ve re'sen icra edilebilir. Ancak aynı durumun izaha davet kapsamında gerçekleştirilen (izahın reddi gibi) işlemler bakımından geçerli olmadığı düşünülmektedir.

Bununla birlikte daha önce de ifade ettiğimiz üzere kamu gücünü içkin tek yanlı iradeye dayanan her idari işlem yeni bir hukuki etki yaratma gücüne sahip bulunsa bile, icrai olmayabilir. İzahın reddi kararına istinaden mükellefin izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vermemesi durumunda tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesi söz konusu olamayacaktır. Vergi incelemesine sevk kararı ise henüz inceleme tamamlanmadan mükellefin hukuki durumunda bir değişiklik yaratmayacaktır. Kaldı ki inceleme sonucunda vergi ziyai bakımından yeterli maddi delil bulunmadığından hareketle suçun unsurlarının oluşmadığı kanaatine varılması mümkündür. Dolayısıyla izaha davet kapsamında beyanname verilmemesi halinde henüz izahın reddi aşamasında verginin ziyaa uğratılmış olduğuna dair idarece yapılmış kesin (nihai) bir tespit söz konusu değildir.

Vergi yazınındaki bazı görüşlere göre ise izahın reddi kararı icrai olup, mükellefin beyanname vermesini yahut vergi incelemesine sevkini gerektirdiğinden hukuki bir sonuç doğurmaktadır. Bu görüşlere göre bir mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi mükellefin hukuki durumunda bir değişiklik yaratan hukuki bir sonuç olarak değerlendirilmektedir. Hâlbuki daha önce de ifade ettiğimiz üzere vergi incelemesine sevk edilmiş mükellef hakkında henüz maddi âleme yansımış olumsuz bir rapor dahi bulunmamaktadır. Hatta inceleme sonucunda mükellefin izahını doğrulayan bir sonuca varılması dahi mümkündür.

Bu minvalde idarenin tek yanlı işlemlerinden bazıları icrai olmayan hazırlayıcı, açıklayıcı, bildirici niteliği olan işlemlerdir. Bunlar tek başlarına bireylerin hukuksal

durumlarında sonuç doğurmaya yönelik doğrudan bir değişiklikte bulunamazlar.⁶⁹ *İcrai olmayan işlemler, idareden çıkmakla birlikte herhangi bir hukuki sonuç doğurmayan, yani hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açmayan işlemlerdir.*⁷⁰

Bir işlemin icrai olup olmaması aynı zamanda iptal davasına konu olup olmaması bakımından da önemlidir. Zira bir işlemin iptal davasına konu olabilmesi için kesin ve yürütülmesi gerekli olan bir niteliği olması gerekir. Lazımül icra olarak da isimlendirilen bu nitelik sadece icrai işlemlerde bulunmaktadır. Hazırlık işlemleri nihai işlem yapılmadan önce gerçekleştirilen, tavsiye, teklif, öneri, rapor tanzim etme gibi süreçlere mebnidir. Bu tür işlemler tek başlarına hukuki alanda herhangi bir değişiklik meydana getiremedikleri için lazımül icra değildirler ve iptal davasına konu edilemezler.⁷¹

Örneğin izaha davet kapsamında yetkili komisyonun mükellefin izahını yeterli bulmadığı ve reddettiğine ilişkin kararının lazımül icra olup olmaması bu bakımdan çok önemlidir. Yukarıda da ifade edildiği gibi teklif niteliği bulunan kararlar tek başlarına hukuki bir sonuç doğurmazlar. İzahın reddi kararı kapsamında idare tarafından mükellefe, vergi ziyasını kabul ederek ön tespite göre belirlenen matrah doğrultusunda beyanname vermesi durumunda ağır cezai yaptırımlar uygulanmayacağı, aksi takdirde inceleme sürecinin başlatılacağı yönünde bir öneri ve teklif sunulmuş olmaktadır. Dolayısıyla bu aşamada henüz mükellefin 30 günlük süre içinde bu teklifi kabul edip etmediği belli olmadığından ve teklifi kabul etmese dahi doğrudan vergi tarh edilemeyeceğinden (inceleme süreci başlayacağı için) red kararının icrai değil, hazırlayıcı bir idari işlem olduğunu söylememiz mümkündür.

Sonuç olarak, söz konusu izahın reddi kararının bizzat kendisinin iptal davasına konu olamayacağı, ancak gerçekleştirilen tarhiyat işlemine karşı açılan iptal davasında

⁶⁹ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 351

⁷⁰ Georges Vedel, Pierre Delvolve, **Droit administratif**, Paris, Presses universitaires de France, 1992, 2.Cilt, s. 274, akt. Gözler ve Kaplan, s. 153

⁷¹ Çağlayan, s. 313

(tarhiyat konulu) idari işlemin, sebep unsuru bakımından hukuki tartışma konusu yapılabileceği, düşüncesindeyiz.

2.3.3. İzaha Davet Kapsamındaki İdari İşlemlerin Unsurları

İdari işlemi meydana getiren bileşenler İYUK'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasında iptal davası tanımlanırken, *idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları* şeklindeki ifadede iptal davasının gerekçeleri olarak yer almaktadır.

İdari işlemin mahiyetinin tam olarak anlaşılabilmesi için unsurlarının müstakil olarak incelenmesi gerekir. Yetki ona sahip olan makamın karar verme gücü ve meşruiyeti olup, (istisnalar haricinde) muhakkak anayasa ve kanunlar gibi bir (üst) hukuk kuralına istinat etmek zorundadır. Yetki unsuru iptal davaları bakımından büyük önem taşımaktadır. Zira yetki unsurundaki bir sakatlık kamu düzenini ilgilendirdiğinden taraflarca her zaman ileri sürülebileceği gibi mahkeme tarafından da re'sen dikkate alınabilir. Kanunen aksi bir durum düzenlenmemiş ise bir işlemin yapılmasında yetkili olan makam o işlemin kaldırılmasında, değiştirilmesinde veya geri alınmasında da yetkilidir ki, buna yetkide paralellik denilmektedir. İlke olarak yetkinin bizzat kullanılması zorunlu olmakla birlikte, yetki devri, vekâlet, imza yetkisi gibi istisnai uygulamaları da mevcuttur.⁷²

İdare hukuku içinde kamu düzenine ilişkin olarak ele alınan yetki kavramı esasen istisnai bir özelliğe haiz olup, idari makamlar bakımından asıl kural ise, “yetkisizlik”tir. Bu sebeple yetki dar bir şekilde yorumlanmalıdır. Kamu düzenine ilişkin olarak verilen yetki kamu yararının sağlanması bakımından görev niteliğini haiz bulunduğundan sübjektif değildir. Bu sebeple, idari makamlar yetkilerini bizzat kullanmak durumunda

⁷² Çağlayan, ss.348-350

olup, bunların kanunun açık izni (yetki devri, vekâlet gibi) olmaksızın devredilmesi yahut bunlardan vazgeçilmesi mümkün değildir.⁷³

İzaha daveti düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası ile ön tespiti yapacak ve mükellefin izahını değerlendirecek mercinin belirlenmesi yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Bu minvalde verilen izne istinaden ilgili Bakanlık tarafından çıkarılan 519 no.lu Tebliğ kapsamında ön tespit ve izahın reddi gibi işlemler konusunda yetkili birim Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu olarak belirlenmiştir.

Türk hukukunda idari işlemlerin yazılı şekle tabi olduğuna dair açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, dolaylı olarak işlemin yazılı olması gerektiğine dair kanun maddeleri mevcuttur. Anayasanın 125'inci maddesi ile İYUK'un 7'nci maddesinde bildirimin yazılı olmasından bahsedilmektedir. İrade beyanından evvel hukuken bazı hazırlık aşamalarının öngörülmesi idari işlemin usulü olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamalar teklif, savunma alınması, oylama, müzakere gibi uygulamalar olabilir. Bu silsileye uygun hareket edilmeden açıklanan irade beyanları sakat hükmünde olacaktır. Diğer yandan işlemin doğurduğu hukuki sonucu değiştirmeyen veya ona herhangi bir etki yapmayan şekil eksiklikleri tali usul eksikliği olarak ifade edilmektedir. Aksi bir durum ise söz konusu şekil usulünün asli olduğunu gösterir.⁷⁴ İzaha davet usulünde mükellefin izahı sözlü olabilmesine karşın, izahın yetkili komisyon tarafından değerlendirilmesine ilişkin karar ve ilgili diğer işlemlerin özünü oluşturan (idareye ait) irade beyanlarının yazılı olması zorunludur. Bu kapsamda izahın reddi kararının mükellefe yazılı olarak tebliğ edilmesi gerekliliği (asli) şekil unsuruna ilişkin olmaktadır.

Bununla birlikte, VUK'un 108'inci maddesi mucibince tebliğ olunan belgelerin esasa etkili olmayan yani tali niteliği bulunan şekil hatalarından ötürü değerini kaybetmeyeceği hükme bağlanmıştır. Mükellefin adı, verginin türü, miktarı ve dava açma süresinin tebliğ evrakında yer almaması ise asli bir şekil eksikliği olup, evrakı geçersiz

⁷³ Gözler ve Kaplan, s. 155

⁷⁴ Çağlayan, ss.366-376

kılmaktadır.⁷⁵ Bir tebliğ evrakında işlemin muhatabının adı veya işleme konu verginin miktarının bulunmaması söz konusu idari işlemin dikkatsiz ve özensiz yapıldığına karinedir. Zira bir kişi kendi alacağı söz konusu olduğunda göstereceği dikkati kamu alacağı bakımından göstermeyebilecektir. Tam da bunun için idare hukuku sıkı şekil şartları öngörmek suretiyle idari makamları dikkatli ve özenli olmaya yöneltmektedir. Sıkı şekil şartları bireylere hukuki güvenlik sağladığı gibi, idari karar ve eylemlerin denetimini de kolaylaştırmaktadır.⁷⁶

Ancak izaha davet kurumu şekil unsuru yönünden daha bağlayıcı hükümler içermektedir. Bu minvalde 519 sıra no.lu Tebliğ'in 5.2'nci maddesinde izaha davet ile ön tespit yazısında yer alması gereken unsurlar sayılarak, bunların ilgili yazıda mevcut olmasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu unsurlardan en az bir tanesinin eksik olması, izaha davet ya da ön tespit yazısını şekil unsuru bakımından hukuka aykırı kılacaktır. Söz konusu durum mükellef tarafından, muhtemel bir tarhiyat işlemine karşı açılacak davada, tarhiyatın dayandığı hazırlık işlemlerinin şekil yönünden hukuka aykırılığına istinaden hukuki bir tartışma konusu yapılabilecektir.

İdari işlemin sebebi olan şey maddi bir olay olabileceği gibi hukuki bir vaka da olabilir. İdari işlemlerin bir sebebe dayanması hukuken zorunludur. İdari işlemin dayanağı olan hukuksal düzenlemelerde yer verilen *kamu düzeni, genel sağlık, genel ahlak veya lüzumu halinde, gerektiğinde* gibi muğlak ifadeler de sebep unsurunu oluşturabilirler. Bazı durumlarda ise idari işlemin yapılabilmesi için maddi (somut) bir olayın meydana gelmesi gerekir. Örneğin 5510 sayılı Kanunun 44'üncü maddesine göre re'sen emeklilik işleminin yapılabilmesi için ahlaka mugayir bir hareketin yahut bir yetersizliğin meydana gelmesi şarttır. Ayrıca bu olay kanunun öngördüğü genel kavrama mündemiç olmalıdır. Diğer yandan kanunda sebebe ilişkin hiçbir düzenleme yapılmamış olsa dahi idarenin yaptığı işlemi mutlaka bir sebebe dayandırması ve gerekçelendirmesi gerekir. Kaldı ki söz konusu işlem davaya konu olduğu takdirde mahkeme, İYUK'un

⁷⁵ Ahmet İnneci, Neslihan Coşkun Karadağ, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebliğ'de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, 2015, ss.56-57, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/169-04.pdf>, Erişim: 28.10.2022

⁷⁶ Gözler ve Kaplan, s. 168

20'nci maddesine göre işlemin gerekçesini idareden öğrenme hakkına ve yetkisine sahiptir.⁷⁷

Bu itibarla yapılması öngörülen işlemin sebepleri ilgili kanun metninde “kamu düzeni”, “milli güvenlik” gibi muğlak ve çok genel şekilde belirlendiği takdirde, idarenin yoruma açık sebebin hangi somut olayda gerçekleştiğini belirlemesi ve hukuksal nitelendirmeyi objektif şekilde doğru olarak yapması gerekmektedir. Aksi takdirde kanunda ifade edilen sebebin gerçek hayata yansıdığı maddi olayın gerçekleşmemesi yahut bunun hukuksal nitelemesinin yanlış yapılması, yapılan işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kılacaktır.⁷⁸

İdari işlemin konusu ise, hukuksal alanda meydana getirdiği hukuki sonuç itibariyle bizzat karar ya da eylemin kendisi olarak tanımlanabilir. *Mesela belediyenin mezarlıktaki ağaçların kesilmesine ilişkin aldığı kararın konusu, “mezarlıktaki ağaçların kesilmesi”dir.* İdari işlemin konu unsuru bakımından geçerli olabilmesi için hukuki sonucun mümkün olması ve kanuna aykırı olmaması şarttır. Bununla birlikte konu unsuru ile sebep unsuru arasında nedensellik bağı bulunması gerekir. Genel itibariyle kanunlar yoluyla hangi sebebin hangi sonucu doğuracağı önceden belirlenmiş olmaktadır. Bu sebeple idare tarafından gerçekleştirilen işlemlerin, kanunda belirtilen sebebin doğuracağı hukuki sonuçlarla ölçülü bir biçimde uyumlu olması gerekir. Aksi takdirde nedensellik bağı olmadığından hukuka aykırı bir işlem tesis edilmiş olacaktır.⁷⁹

Bu minvalde, izahın reddi kararının konusu izahın reddedilmesi olup, buna ilişkin sonuçlar ise amaca matuf olarak mükellefin izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vermesi yahut incelemeye sevk edilmesidir. Bunların haricinde (mükellefin beyanname vermemesi durumunda) vergi idaresinin matrahın tespiti için inceleme sonucunu beklemeksizin ön tespiti dayalı olarak doğrudan veya re'sen tarhiyat yapması işlemi, konu unsuru bakımından sakatlık taşıyacaktır. Zira bu durumda re'sen tarhiyat ile

⁷⁷ Çağlayan, s. 380

⁷⁸ Kalabalık, s. 239

⁷⁹ Gözler ve Kaplan, s. 183

izahın reddi kararı arasındaki nedensellik bağı (matrahın inceleme elemanı tarafından tespit edilmesi işlemi gerçekleşmediğinden) kopmuş olacaktır.

Mükellefin şartlara uygun olarak beyanname vermesi durumunda ise vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyat konu unsuru bakımından sakatlık taşımayacaktır. Bu durumda, izahın reddi kararı ile vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tarhiyatın nedensellik bağına mükellefin 30 günlük süre içinde izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname verme davranışı oluşturmaktadır.

Maksat, gerçekleştirilen idari işlem ile varılmak istenen sonuç olup, idari işlemin sübjektif bir unsurudur. Amaç unsurundaki sakatlık yetki saptırması kavramıyla tanımlanmıştır. Kamu yararı haricinde bir maksada matuf olarak gerçekleştirilen işlemler amaç unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır.⁸⁰ İzaha davetin amacı, kamu finansmanının etkin ve hızlı bir şekilde sağlanması suretiyle mükelleflerin vergi uyumunu temin etmek olduğundan, bunun kamu yararını ilgilendirdiği açıktır. Dolayısıyla bu amaçlara hizmet etmeyen söz konusu idari işlemlerin amaç bakımından hukuka aykırılık taşıdığı sonucuna varılabilir.

2.3.4. İzaha Davet Kapsamındaki İdari İşlemlerin Türleri

İdari işlemleri, etkiledikleri alanlar bakımından “genel” ve “birel” olarak ikiye ayırmak mümkündür. Genel işlemlere kural ya da genel düzenleyici işlem adı da verilmektedir. Birel işlemler (idari kararlar) ise genel düzenleyici işlemlerin özel ve somut olay, kişi veya durumlara uygulanan ve sadece bunlar yönünden hukuki sonuç doğuran idari işlemlerdir. Genel işlemler, aynı zamanda soyut, genel, herkese yönelik olduğu için muhatabının kim olduğu önceden belli olmayan ve uygulanmakla tükenmeyen işlemlerdir. Yürütmenin bu tür düzenleyici işlemler yapmaya imkân veren yetkisi asli olmayıp anayasa ve kanunlardan kaynaklanan ikincil bir yetkidir. İdari

⁸⁰ Gözler ve Kaplan, ss.187-188

rejimde ve özellikle vergi idaresi kapsamında yaygın olan işlem türü tek yanlı birel işlemler olmaktadır.⁸¹

Birel işlemler, memur atama, disiplin cezası verme, emekliliğe sevk, kamulaştırma gibi kişisel ve özel durumları dikkate alarak gerçekleştirilen işlemlerdir.⁸² Örneğin, tarhiyat işlemi, önceden belirlenmiş kurallara göre mükellefin kişisel ve mali özellikleri gibi subjektif durum dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilen ve tek yanlı irade ile sonuç doğuran icrai nitelikli birel bir işlemdir. Bu minvalde izaha davet kapsamında çıkarılan tebliğler genel idari işlem olmakla birlikte, yetkili komisyon tarafından belli bir mükellefe yönelik olarak gerçekleştirilen ön tespit, izaha davet ve izahın değerlendirilmesine matuf idari işlemler (kararlar) birel idari işlemlerdir.

Danıştay'a göre⁸³, *kamu yararının gerektirdiği hallerde, idarenin genel nitelikte düzenleme yetkisine sahip olduğu hukukun genel ilkelerindendir*. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin Anayasanın 2 ve 7'nci maddelerini değerlendirdiği bir kararında⁸⁴, *Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez* şeklinde ifadeler yer almaktadır.

Düzenlemeye ilişkin yetki anayasaya dayanmakta, konusu ise kanunlarla belirlenmektedir. Burada kastedilen düzenleme kavramı yasama organına ait olan yasal düzenleme anlamına gelmemekte olup, söz konusu yasaların uygulanmasına yönelik faaliyetlere işaret etmektedir. Bazı farklı görüşlere göre ise idarenin düzenleme yetkisi icrai karar kavramının içinde mündemiç bulunmaktadır. *Bordeaux Ekolünce benimsenen klasik ve basit şekline göre birel ve düzenleyici işlemler olmak üzere iki ana kategoride ele alınan işlemlerden genel, sürekli, soyut ve nesnel durumları belirleyenler düzenleyici*

⁸¹ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 337; Çağlayan, ss.321-322

⁸² Gözler ve Kaplan, s. 140; Kalabalık, s. 215

⁸³ Danıştay DDK'nun 5.7.1974 tarih ve E.972/358, K.974/437 sayılı Kararı. L. Duran, İdare Hukuku, 1982, s. 392, Akt: Gözübüyük, Tan, s. 89

⁸⁴ 6.7.1993 tarih ve E.993/5-K.993/25 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı. RG: 25.02.1995 tarih ve 22213 sayılı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/25>, Erişim: 15.11.2022

*nitelikte kabul edilir.*⁸⁵ İzaha davet kapsamında tesis edilen hukuksal işlemlerin belli bir mükellefe veya kişiye münhasır olarak gerçekleştirilen sübjektif-birel niteliği bulunduğu açıktır.

Birel işlemler, düzenleyici işlemlerin aksine somut bir durum ya da kişiye yönelik, öznesi daha evvelden belirlenmiş işlemlerdir. Örneğin genel düzenleyici bir işlem olan disiplin yönetmeliğinin uygulanması suretiyle bir öğrenciye disiplin cezası tatbik edilmesi birel bir işlem olmaktadır. Birel işlemler kendi içlerinde şart-durum ve öznel işlem olarak ikiye ayrılırlar. Şart işlemler, *memur atama, kamulaştırma, emekliye sevk, ruhsat v.s işlemleri gibi*⁸⁶ kişiyi belli bir statüye sokan, haklar ve sorumluluklar yükleyen işlemlerdir. Öznel işlemler ise sübjektif özelliklerine göre kişiden kişiye farklılık arz edebilen işlemlerdir. Örneğin aynı arabayı almak suretiyle aynı tüketim faaliyetinde bulunmuş iki vergi mükellefinden alınacak dolaylı vergi miktarı, söz konusu kişilerin engelli indiriminden yararlanıp yararlanmamasına göre değişecektir.⁸⁷ İzaha davetin konusu olan ön tespit, tıpkı tarhiyat işlemi gibi sadece ilgilisi mükellef bakımından geçerli olduğundan öznel bir işlemdir.

Düzenleyici ve birel işlemlerin doğurdukları hukuki sonuçlar itibariyle önemli farklılıkları vardır. Düzenleyici işlemler, anayasa ve yasalarda yer alan genel karar organları tarafından tesis edilebilirken, birel işlemler idari makamların tümü tarafından yapılabilmektedir. 9 Temmuz 2018 tarihinde uygulanmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi" ve "yönetmelik" olmak üzere iki düzenleyici işlem öngörülmüştür. Bununla birlikte önceki sistemin geçerli olduğu döneme ait "kanun hükmündeki kararnameler", "tüzükler" ve "adsız düzenleyici işlemler" de yürürlüğünü korumaktadır.⁸⁸

Düzenleyici işlemler yayınlanma tarihi ile birlikte yürürlüğe girdikleri halde, birel işlemler (izaha davet veya izahın reddi kararı gibi) ancak ilgisine gerekli yazılı tebligat yapıldıktan sonra hüküm ifade ederler. Düzenleyici işlemlerin kaldırılmasında

⁸⁵ Erkut, s. 68

⁸⁶ Kalabalık, s. 217

⁸⁷ Çağlayan, ss.335-336; Gözler ve Kaplan, s. 147

⁸⁸ Gözler ve Kaplan, s. 214

idarenin geniş bir takdir yetkisi varken, birel işlemler bakımından yerine getirilmesi gereken şartlar mevcuttur. Zira düzenleyici işlemler kazanılmış hakka sebep olmazken, birel işlemler kazanılmış hak meydana getirirler.⁸⁹ Bu minvalde izaha davet yazısı ilgilisi mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren (velev ki bahse konu yazı şekil unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu için idarece geri alınsın ya da mahkemece iptal edilsin) 30 gün içinde hukuki bir sonuç meydana getirmek suretiyle her hal ve şartta kazanılmış bir hak yahut müesses bir durum (şartlara uygun olarak beyanname vermek ve gerekli ödemeleri yapmak suretiyle izaha davet avantajlarından yararlanma gibi) oluşturacaktır.

Kazanılmış ya da müktesep haklar hukuka uygun olarak tesis edilen birel işlemler bakımından geçerliyen, müesses durum kavramıyla açıklanan haklar ise hukuka uygun olmayan bir şekilde tesis edilen birel işlemlerin iptal ya da geri alınmasından kaynaklanırlar. *Müesses durum, hukuka aykırı şekilde elde edilen ancak belli bir süre geçtikten sonra dokunulamayan kişisel sonuçlardır.* Örneğin bir kamu personeline maaşının hatalı hesaplanması suretiyle fazla ödeme yapılması durumunda idarenin 60 gün içinde dava açması şarttır. Aksi halde süre geçtikten sonra fazladan yersiz olarak ödenen bu para, ilgili kamu personeli bakımından müesses durum oluşturacaktır.⁹⁰

Danıştay müesses duruma ilişkin bir kararında,⁹¹ *Hukuka aykırı bir işlemin kazanılmış hak doğurabileceğini söylemek pek kolay olmamakla beraber, sakat bir işlemin de bundan yararlananlar lehine bir hak doğurabileceği ve sübjektif sonuçlar meydana getireceği açıktır. İdarenin bazı hukuku aykırı işlemlerinin, hukuka uygun olmasalar bile ilgili lehine yarattığı hukuki durumların belli bir süreden sonra değiştirilmesi idarenin istikrar ilkesine aykırı düşer. Bu işlemler hukuka aykırı olsalar bile yargısal başvuru süresi geçirildikten sonra hukuki sonuçlarının korunması gerekir şeklinde bir hükme varmıştır.*

Dolayısıyla, izahın reddi kararı sonrasında şartlara uygun olarak beyanname verip vergi aslını, izah zammını ve indirimli vergi ziyaı cezasını ödemiş olan bir

⁸⁹ Çağlayan, s. 336

⁹⁰ Çağlayan, s. 339

⁹¹ Danıştay 1.Dairesi'nin E.1998/336, K.1988/355 sayılı Kararı. DD.74-75, s. 74, akt. Çağlayan, s. 339

mükellefin tarhiyat zamanaşımı süresi geçtikten sonra izaha davet şartlarını taşımadığı idare tarafından anlaşılmış olsa dahi, izaha davet kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin geçmişe etkili olarak geri alınmak suretiyle ilgisinin bahse konu haklarından yoksun bırakılması ya da iptal edilmesi söz konusu olamaz.

Bununla birlikte, müesses durum oluşturmak suretiyle kişi lehine menfaatlere sebebiyet veren hukuka aykırı işlemlerin iptal edilmesi, “yokluk”, “açık hata” ve “kişinin hilesi” durumları haricinde söz konusu menfaatlerin korunmasına mani olamazlar. Yokluk, açık hata ve hile söz konusu ise dava açma süresi geçmiş olsa dahi söz konusu hukuka aykırı işlem müesses duruma yol açmaz ve bunlar idare tarafından her zaman geri alınabilirler.⁹² Örneğin VUK’un 370’inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında, ilgili mükellef tarafından kullanılan sahte belge tutarı öngörülen parasal sınırların üzerinde olduğu halde, yetkili komisyon tarafından sehven parasal sınırların altında kalacak şekilde hatalı hesaplanması (toplama işleminin yanlış yapılması) durumunda maddi yönden açık bir hata olması hasebiyle, ilgili mükellef yönünden korunması icab eden bir “müesses durum”un oluştuğundan bahsedilemez. Bu itibarla, izaha davet kapsamında gerçekleştirilen açık hata ile sakatlanmış söz konusu idari işlemlerin belli bir süre ile kayıtlı olmaksızın geri alınması mümkündür.

Zincir idari işlemler, irade sayısı bakımından çokluğu işaret eden işlemlerdir. Nihai aşamaya gelene kadar kesin işleme hazırlık olarak kabul edilen ve aralarında hukuki bağ bulunan birçok işlem yapılmakta olup, zinciri oluşturan her bir işlem kendisinden sonra gelen işlemlere dayanak teşkil eder.⁹³ Yani bu işlemlerden her biri diğerinin bir ön şartını oluşturur.⁹⁴

Hukuk devletinin bir ilkesi olarak idarenin işlemlerinin yargısal denetime tabi olması bakımından zinciri oluşturan her bir işlemin davaya konu olması için birbirinden ayrılabilir olması gerekir. Bu tür işlemler farazi zincir aksından ayrıldıktan sonra dahi müstakil olarak kendi hukuki varlıklarını temadi ettirebilen ve hukuki sonuç doğuran bir

⁹² Çağlayan, s. 340

⁹³ Erkut, ss.119-123; Kalabalık, s. 222

⁹⁴ Çağlayan, s. 344

özelliği haizdir. Bu sebeple ayrıca iptal davasına konu olabilmeleri mümkündür. Conseil d'Etat'ın "Perrens" kararına göre, *daha önceden "zincir işlem" olarak kabul edilen "sınav prosedürü"nün bir halkasını oluşturan "yarışma sınavına katılmaya yeterli adaylar listesi"nin, sınav işleminden bağımsız olarak iptal davasına konu olabileceği belirlenmiştir. Bu kararından sonra da Yüksek Mahkeme, yine aynı şekilde, "açık olan kadro sayılarının ilanı" ve "sınav jürisinin oluşturulması" konularındaki işlemlerin, sınav prosedüründen ayrılarak dava konusu edilebileceklerine karar vermiştir.*⁹⁵

Açıklanan iradenin şekline göre ise idari işlemler, zımni ve sarih olarak ikiye ayrılırlar. İradenin açıkça ortaya konduğu, hatta yazılı hale getirildiği durumlarda sarih bir işlem söz konusudur. Diğer yandan idareye yapılan bir başvuru ya da talebe sessiz kalınması durumuna kanun ile bir sonuç bağlanmışsa burada zımni bir işlem vardır.⁹⁶ İdarenin susması bazı durumlarda bir şeyin kabulünü ya da reddini ifade eder, ya da en azından bunun böyle olduğunu kabul etmek gerekir. Aksi halde idare belli durumlarda hareketsiz kalmak suretiyle işlem yapmaktan kaçınarak yargı denetiminden kurtulmuş olacaktır. Bu durum ise hukuk devleti ilkesine aykırı olacağından idarenin zımni işlemler yaptığının kabulü şarttır.⁹⁷

İdari işlemlerin hukuki etkilerine göre inşai veya açıklayıcı, yararlandırıcı veya yükümlendirici, sürekli veya geçici, isteğe bağlı veya isteğe bağlı olmayan idari işlemler şeklinde tanımlanması mümkündür. Yeni bir durum ortaya çıkaran, hukuki durumu değiştiren işlemler kurucu/inşai iken, aksi halde söz konusu işlem izhari, yani açıklayıcı-tespit edici olacaktır. Buna emredici işlemleri de eklememiz gerekir. Bu durumda ilgisine belli bir davranışta bulunması gerektiğine ilişkin emir ve yasak içeren bir karar mevcuttur.⁹⁸ *Örneğin kolluk alanında, polis memurunun trafiği düzenlemek amacıyla yaptığı işaretler emredici niteliktedir.*⁹⁹

⁹⁵ Erkut, s. 129

⁹⁶ Çağlayan, ss.344-345

⁹⁷ Gözler ve Kaplan, s. 150

⁹⁸ Kalabalık, ss.215-220; Çağlayan, ss.346-347

⁹⁹ Gözler ve Kaplan, s. 148

İlgilisine bir menfaat sağlayan işlemler yararlandırıcı iken, vergi tarhı gibi belli bir borç yükleyen işlemler ise yükümlendirici işlemlerdir. Esasen tüm yasaklayıcı ve emredici işlemler, özellikle vergilendirme işlemleri yükümlendirici işlemler sınıfına dâhildir. *Bu tip işlemler ilgisinin haklarını sınırlayan veya onların lehlerine olan bir şeyden yararlanmalarına engel olan işlemlerdir.*¹⁰⁰ Kaldırılınca kadar hükmü devam eden işlemler sürekli iken, belli bir süreliğine tesis edilenler geçici süreli işlemlerdir.¹⁰¹

Bu minvalde yetkili komisyon tarafından tesis edilen izaha davet yahut izahın reddi gibi idari işlemler mükelleflere belli bir davranışta bulunmayı (izahta bulunma, izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname verme gibi) teşvik eden yahut teklif özelliği bulunan idari işlemler olduklarından emredici ve inşai değil, açıklayıcı-tespit edici niteliği haizdirler. Bu işlemler aynı zamanda 30 günlük bir süre için geçerli olduğundan geçici süreli işlemlerdir.

Diğer yandan ön tespit, izaha davet ve izahın değerlendirilmesine ilişkin işlemler birbirinden ayrı birden fazla iradeyi gerektirdiğinden bağlı zincir işlemler olarak tanımlanabilir. Zira ön tespit izaha davete dayanak olurken, yapılan izah ise değerlendirme işlemine dayanak olmaktadır. İzahın reddi kararının dayanak olduğu işlem ise mükellefin şartlara uygun olarak beyanname vermesi durumunda verginin tarh edilmesidir. Aksi halde izahın reddi kararı bir hazırlık işlemi olan vergi incelemesine dayanak olacaktır. Dolayısıyla zincir işlem teorisi bağlamında tarhiyat öncesi hazırlık işlemine (incelemeye sevk kararına) dayanak olan izahın reddi kararının hitama ermiş, kesinleşmiş ve lazımül icra bir işlem olduğunu söylememiz mümkün değildir. Zira süreç halen devam etmekte olup, mükellefin vergiyi kayba uğratıp uğratmadığı (idare yönünden) vergi incelemesi sonucunda kesinleşecektir. Bu itibarla izaha davet kapsamında gerçekleştirilen işlemler birbirinden ayrılması mümkün olmayan zincir işlemler olduğu için sürece ilişkin işlem ve kararların doğrudan ve müstakil olarak herhangi bir davaya konu olamayacakları kanaatindeyiz.

¹⁰⁰ Gözler ve Kaplan, s. 149

¹⁰¹ Çağlayan, ss.346-347

2.3.5. İzaha Davet Yönünden İdari İşlemlerin Sona Erdirilmesi

İdari işlemlerin sona ermesi ya da erdirilmesi farklı usul ve esaslara tabidir. İdari kararlar süreye bağlı olunan durumlarda sürenin hitama ermesiyle ya da ilgili olduğu maddi vakıanın meydana gelmesiyle sona erdiği gibi idari (veya idari sözleşmeler gibi bazı işlemler için adli yargı yoluyla) yargı yoluyla iptal edilerek yahut idarenin geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme işlemlerine istinaden re'sen sona erdirilebilir.¹⁰² Bu minvalde 519 no.lu Tebliğ'in 7.1 maddesine göre *indirimli ceza uygulanması için gereken şartlardan herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükellefler* için kesilen vergi ziyai cezası %50'ye tamamlanmak suretiyle düzeltilmektedir. Bu suretle %20 oranında uygulanmış olan indirimli vergi ziyai cezasına ilişkin işlem düzeltme suretiyle re'sen sona erdirilmiş olmaktadır. Ancak bu işlemin müesses hakların korunması bakımından düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekir.

İdari işlemi oluşturan unsurlardaki sakatlıklar, karar ya da tasarrufun kendisini hukuka aykırı kılacaktır. Ancak idari işlemin unsurlarının hukuka aykırı olması idari işlemin kendiliğinden geçersiz olmasını sağlamaz. İdarenin bu sakatlığı fark ettiği durumlarda geri alma yahut kaldırma (ilga) usullerinden birini kullanması beklenir. İdarenin sakatlığı fark etmediği yahut hukuka aykırılığı gidermediği hallerde, dava açılmak suretiyle sakat olan idari işlem yargı yerlerince hükümsüz hale getirilir. İdare hukukunda işlemin unsurlarındaki sakatlık “yokluk” ve “iptal” yaptırımları yolu ile karşılanır. İdari işlemin gerek iptal edilmesi gerek yok hükmünde kabul edilmesi, işlemi yapıldığı andan itibaren hükümsüz kılar. İptale göre daha ağır hukuka aykırılıklar için öngörülen yokluk yaptırımı, maddi ve hükmi olarak iki şekilde tasnif edilmektedir.¹⁰³

Yokluk müeyyidesi ağır sakatlıklar için öngörülmüştür. Bu mevzuda hangi unsurlardaki sakatlığın işlemi yok hükmünde kılacağına ilişkin farklı görüşler vardır. ÇAĞLAYAN'a göre maksat, sebep ve biçim unsurlarındaki sakatlıklar işlemi sadece iptal edilebilir kılmaktadır. Yokluk halinin meydana gelebilmesi için sakatlığın yetki ve konu unsurlarına ilişkin olması gerekir. Yetki ve işlev gaspının yokluğa yol açacağına

¹⁰² Tunçer, s. 189

¹⁰³ Gözler ve Kaplan, s. 191

dair yargı kararları bulunmaktadır.¹⁰⁴ Maddi yokluk halinde, esasen idari işlemin fiziki mevcudiyeti bulunmamaktadır. Bu durum hayali işlemler yoluyla olabileceği gibi yetki gasbı bulunan işlemlere ilişkin de olabilir. Hükmi yokluk ise, söz konusu işlem maddi olarak mevcut olmasına karşın taşıdığı sakatlığın ağırlığı o kadar büyüktür ki, yokmuş gibi davranılmayı gerektirir. Yok hükmünde sayılma ile iptal arasındaki farklar şu şekilde ifade edilebilir:¹⁰⁵

- i. *Yok hükmünde olan işlemlere karşı her zaman dava açılabilir; dava açma süresi yoktur.*
- ii. *Yok hükmünde olan işlemler kazanılmış hak yaratmazlar. Dolayısıyla bu işlemler idare tarafından her zaman geri alınabilir.*
- iii. *Yok hükmünde sayılan işlemler “idari” nitelikte sayılmazlar. Dolayısıyla bu tür işlemlere karşı adli yargıda da, idari yargıda da dava açılabilir.*
- iv. *Yok hükmünde sayılan işlemlerle hakları ihlâl edilmiş kişilerin tazminat davalarını idari yargıda değil, adli yargıda açmaları gerekir. Çünkü yok hükmünde sayılan işlemler “fili yol” oluştururlar. O halde, yok hükmünde sayılan işlemlere karşı idari yargıda yok hükmünde saydırtma davası açılabilirse de tam yargı davası açamaz.*
- v. *Bir işlemin yok hükmünde sayılması, kamu düzenine ilişkindir. Dolayısıyla taraflarca davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi, hâkim tarafından da re’sen dikkate alınır.*

Yokluk halinde sakatlığa ilişkin iddialar her zaman ileri sürülebileceği gibi, (idarece) geri alma ve (mahkemece) iptal etme bakımından herhangi bir süre sınırlaması da bulunmamaktadır. Bu tür işlemlerin mahkeme tarafından yok hükmünde olduklarının tespit edilmesi gerekir. ÇAĞLAYAN’a göre bu tespitin idari yargı yerlerinde yapılması gerekir. Zira idare hukukundaki yokluk teorisinin özel hukuktakinden farklı usul ve esaslara bağlandığı değerlendirilmektedir. İptal edilebilirlik yaptırımı ise herkes tarafından ileri sürülemeyeceği gibi ancak menfaati ihlal edilenler tarafından belli bir süre

¹⁰⁴ Çağlayan, s. 404

¹⁰⁵ Gözler ve Kaplan, s. 195

içinde yargıya başvurulması durumunda söz konusu olabilecektir. Mahkemece iptal kararı verildikten sonra söz konusu sakat işlem ilk yapıldığı andan itibaren hükmünü kaybeder. İptal sebebiyle bazı zararlara uğrayan kişilerin hakları ise iade edilir yahut zararları tazmin edilir.¹⁰⁶

Bu itibarla yukarıdaki paragraflarda yapılan açıklamalar çerçevesinde, izahın reddi kararından sonra mükellefin 30 günlük süre içinde beyanname vermemesi üzerine vergi idaresinin izahın reddi kararına müsteniden vergiyi re'sen tarh etmesi işlemi, konu unsuru bakımından yok hükmünde kabul edilecektir. Zira burada izahın reddi kararı işlemi doğrudan verginin tarh edilmesi sonucunu doğurmadığından, (izahın reddi üzerine tarhiyat yapılabilmesi için mükellefin şartlara uygun olarak beyanname vermesi gerekir, aksi takdirde tarhiyata hazırlık olarak incelemeye sevk işlemi yapılır) söz konusu karar ile verginin idare tarafından re'sen tarh edilme işlemi arasındaki nedensellik bağı kopmuştur. Bu şekilde nezdinde re'sen vergi tarh edilen mükellef, yok hükmündeki tarhiyat işlemine karşı bu işlemin yokluğunun tespiti ve tazminat talebine ilişkin olarak adli ya da idari yargıda her zaman dava açabilir, bu noktada dava açma süresi söz konusu değildir.

İdari işlemlerin geleceğe yönelik hukuki sonuçlarının ortadan kaldırılması ise ilga yoluyla olmaktadır. Kaldırma ya da ilga hukuka uygun idari işlemler bakımından da geçerli olmaktadır. Ancak bunun olabilmesi için idari işlemin yasada öngörülen hukuksal dayanağında bir değişikliğin gerçekleşmiş olması gerekir.¹⁰⁷

Diğer yandan kaldırmanın idarenin birel işlemleri ile genel düzenleyici işlemleri bakımından farklı sonuçları olacağını ifade etmek gerekir. Buna göre idare genel düzenleyici işlemlerini hukuki ve maddi konularda meydana gelen değişikliklere dayanarak istediği zaman geleceğe yönelik olarak kaldırma hakkına sahiptir. Çünkü düzenleyici işlemler bireyler bakımından korunması lazım gelen herhangi bir hukuki durum oluşturmazlar. Muhafaza edilmesi gereken hukuki haklar veya durumlar ancak bu objektif genel düzenleyici işlemlerin, idare tarafından sübjektif birel işlem olarak kişilerin

¹⁰⁶ Çağlayan, ss.407-409

¹⁰⁷ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, ss.425-427

hukuki durumları bakımından icra edilmesine mebnidir. Bu sebeple hukuka uygun birel işlemlerin kaldırılması ilke olarak mümkün olmamakla birlikte, ancak “karşı işlem” adı verilen yeni bir işlemle gerçekleştirilebilir. Usulüne uygun olarak atanmış ve çalışan bir kamu görevlisinin görevden alınması için disiplin soruşturması açılarak memuriyetten çıkarılması kararı verilmesi, karşı işleme bir örnek teşkil etmektedir.¹⁰⁸

İzaha davet kapsamında 482 sayılı Tebliğ’in kaldırılarak yerine 519 sıra no.lu Tebliğ’in ihdas edilmesi, genel düzenleyici işlemlerin hukuki ve maddi konularda meydana gelecek değişikliklere dayanmak suretiyle geleceğe yönelik olarak kaldırılması çerçevesinde hukuka uygundur. Bununla birlikte aynı serbestiyet izaha davet kapsamında gerçekleştirilen birel işlemler bakımından geçerli değildir. Örneğin izaha davet şartlarını taşımadığı sonradan anlaşılan bir mükellefin ödediği vergi ziyaı cezasının %50’ye tamamlanmasına dair yeni bir idari işlemin tarhiyat zamanaşımı içinde yapılması zorunludur.

Esasen idare tarafından gerçekleştirilen geri alma işlemi de tıpkı işlemin iptal edilmesinin sonuçlarını doğurmaktadır. Buna göre geri alınan işlem ilk yapıldığı andan itibaren hükmünü kaybetmiş olmaktadır. Geri almaya yetkili makam, yetki koşutluğu ilkesi mucibince söz konusu idari işlemi tesis etmiş bulunan birim yahut İYUK’un 11’inci maddesine göre hiyerarşik olarak daha üst bir organ olmalıdır. İkinci olarak geri alınan işlemin tesisinde izlenen şekil ve kurallar, o işlemin geri alınması bakımından da geçerlidir. Diğer bir şart, geri alınacak işlemin hukuka aykırı olması gerektiğidir. Hukuka aykırılık işlemi yok hükmünde değerlendirmemize yol açacak kadar ağır olabileceği gibi, iptalini gerektiren bir sakatlık şeklinde de olabilir. Sakat bir idari işleme karşı ancak belli bir süre içinde dava açılabilir. Eğer dava açma süresi içinde mahkemeye başvuru yapılmazsa sakat işlem süreklilik kazanır. Danıştay’a göre sakat idari işlem ilgili lehine hukuki bir sonuç doğurmuşsa istikrar ilkesi gereğince bu işlemin ancak belli bir süre içinde geri alınabilmesi gerekir.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, ss.425-430; Kalabalık, s. 261

¹⁰⁹ Gözübüyük ve Tan, **a.g.e**, ss.430-435

Bununla birlikte, sakatlık taşımayan ve ilgilisi lehine hak doğuran (durum/şart) birel işlemler ilke olarak hiçbir zaman geri alınamazlar. Zira hukuki güvenlik ilkesi gereğince kazanılmış bu menfaat ya da avantajın korunması gerekir. Bununla birlikte bu tip işlemler hak doğurucu olmadıkları takdirde (*düzenleyici, tespit edici, geçici işlemler, red işlemleri vs. ile parasal kararlar*) ancak kaldırma işlemine konu olabilirler. Bununla birlikte hak doğurucu olmayan birel işlemlerin yerindelik gerekçesiyle geri alınabileceğini savunan görüşler de mevcuttur.¹¹⁰

2.4. İzaha Davetin İlişkili Olduğu Diğer Kamu Hukuku Dalları

2.4.1. Genel Olarak

Hukuk çeşitli kriterler bakımından kamu ve özel hukuk şeklinde iki bölüme ayrılmaktadır. Esasen bu ayrımın tarihsel kökleri Romalı hukukçu Ulpianus'un devletin yapısını ilgilendiren hukuku kamu hukuku olarak tanımlamasına kadar gitmektedir. Tasnife esas teşkil eden kriterler, tarafların eşit olup olmaması, kamu menfaati, egemenlik, davaya bakan mahkemenin niteliği, uyuşmazlığın çözümünün isteğe bağlı olup olmaması şeklinde sıralanabilir. Söz konusu kriterlere göre anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, mali hukuk, vergi hukuku ve uluslararası hukuk dalları, kamu hukuku içinde yer almaktadır.¹¹¹ Bu sebeple kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukukunun, kamu hukukunun diğer alt dalları olan hukuk kurallarıyla kamunun egemenlik niteliğinden kaynaklanan doğal bir ilişkisi vardır. Bu başlık altında izaha davetin içinde yer aldığı vergi hukukunun ilişkili olduğu kamu hukuk dallarının genel bir tanımlaması yapılmış olup, idare hukuku ise vergi hukuku ile olan yakınlığı sebebiyle diğer hukuk dallarına kıyasla daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

¹¹⁰ Gözler ve Kaplan, s. 210

¹¹¹ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2.Baskı, 2022, ss.27-28

2.4.2. Anayasa Hukuku

Anayasa hukuku, devleti oluşturan temel kuruluşu, kamu gücünü kullanma yeteneğine sahip yasama, yürütme ve yargı organlarının görev ve yetkileri ile bu organların birbirleriyle olan ilişkileri yanında, bireylerin temel hak ve ödevlerini de konu almaktadır. Mülkiyet hakkına müdahale bağlamında bireylerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendiren vergilendirme yetkisinin kime ve hangi düzeyde ait olacağı devletin temel kuruluşu ile ilgili bir konudur. Bu itibarla kamu hukunun bir dalı olan vergi hukuku ile anayasa hukuku arasında yakın bir ilişki vardır. Ayrıca bireyin temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen anayasa ile bu hak ve özgürlüklere müdahalenin meşruiyetini temin eden vergi kanunları arasında vergileme ilkelerine uygunluk yönünden kopmaz bir bağ vardır.¹¹²

Kuruluşu, yapısı ve görevleri anayasal olarak tesis edilen devletin adalet, güvenlik, emniyet gibi asli görevlerini ihtiva eden kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için mali imkânlar sahip olması gerekir. Vergi gelirleri ise bu imkânlar arasında en önemli gelir kaynağı olarak yerini korumaktadır. Bu itibarla vergi hukuku ile ilgili temel ilkeler anayasalarda kendilerine yer bulmaktadırlar. Söz konusu anayasal ilkeler, kamu yararı ile bireylerin menfaatlerini adalet, eşitlik, güvenlik kavramları temelinde belli bir dengeye getirmek amacını gütmektedir.¹¹³

Bu anlamda vergi kanunlarının uygulanması sürecinde meydana gelen uyuşmazlıklar ele alınırken ilgili düzenleme ve uygulamaların anayasal vergileme ilkelere uygunluğunun değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple verginin yasallığı, yasal idare, kanunilik, eşitlik ve hukuki güvenlik gibi anayasada yer alan vergileme ilkeleri çalışmamızın ilerleyen kısımlarında müstakil bir başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

¹¹² Kırbaş, s. 11

¹¹³ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 13.

2.4.3. İdare Hukuku

İdare hukuku idare ile ilgili olup, kamu hukuku kapsamında yer almaktadır. Teşkilat, faaliyet ve denetim işlevini mündemiç olup, yeni, tedvin edilmemiş ve yargı içtihatlarına dayanan bir hukuk dalıdır.¹¹⁴

İdare hukuku esasen devlet denem aygıtının belli bir düzeye gelmesi ve yürütme organının etkinliğini artırması ile gelişmeye başlamıştır. Kökleri özel hukuk gibi çok eskilere gitmediğinden evrensel bir niteliği yoktur, yerel ve bölgesel özellikler gösterir. *Fransa’da 1872 tarihinden sonra oluşmaya başlamış bir hukuk dalıdır. Bizde de 1927’den sonra gelişmeye başlamıştır.*¹¹⁵ Kamu yönetimini düzenleyici nitelikte birçok yasa çıkarıldığından dağınık olduğu söylenebilir. İdare hukuku daha ziyade içtihatlar yoluyla geliştirilmektedir. İchtihatların yargı denetiminde dikkate alınmasına dair bir Danıştay kararında¹¹⁶, *idare hukukunun kodifiye edilmemiş olmasından kaynaklanan ve gelişen ihtiyaçlara cevap vermesi açısından idari yargı yerlerince geliştirilen bir takım ilkelerin yargı denetiminde dikkate alınması kaçınılmazdır. Bu ilkeler tüm demokratik ülkelerde kabul edilen, gerçek, soyut ve evrensel ilkelerdir* şeklinde beyanda bulunulmuştur. İdare hukukunda esas maksat kamu yararı olduğundan *tek yanlılık, objektif davranış, güven gereksinimi* gibi hususlar bakımından kuralsallık hâkimdir.¹¹⁷ Bu anlamda henüz yeni ve tekâmül etme yolunda olan bir hukuk dalı olan idare hukukunun niteliği, düzenlediği alan, ilkeleri ve bazı temel sorunları bakımından halen tartışmaların yaşandığı ifade edilebilir.¹¹⁸

Diğer yandan “idare hukuku” ile “idarenin hukuku” esasen farklı kavramlardır. İdarenin hukuku kavramı, idari organların işleyişiyle ilgili kamu hukuku kurallarını kapsadığı gibi bazı (imtiyaz sözleşmeleri gibi) özel hukuk kurallarını da içermektedir. İdare hukuku kavramı ise salt kamu hukuk tüzel kişilerinin faaliyetlerini düzenleyen kuralları mündemiçtir. Bu meyanda idare hukuku, idari teşkilatların kuruluşu, faaliyetleri,

¹¹⁴ Tunçer, s. 42

¹¹⁵ Çağlayan, s. 93

¹¹⁶ Danıştay 10.Dairesinin 28.10.1998 tarih ve E.996/4274, K.9998/5478 sayılı Kararı, <https://legalbank.net/belge/d-10-d-e-1996-4274-k-1998-5478-t-28-10-1998-danistay-10-daire-karari/529794/> , Erişim: 15.11.2022

¹¹⁷ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, ss.16-17

¹¹⁸ Yıldırım ve Çınarlı, s. 33

personelin görev, yetki ve sorumlulukları, uyuşmazlıkların yargısal çözümü gibi konulara dair uygulanan kuralların tamamıdır.¹¹⁹

İdare hukuku halen tedvin edilmemiş olduğundan bir metin hukuku olduğu söylenemez. Danıştay'ın idare hukukunu nitelediği bir kararında¹²⁰, *idare hukuku; tedvin edilmemiş, pozitif hukukumuzda henüz bir usul yasası bulunmayan bir hukuk dalı ise de bir bütün olarak idarenin kamu yararı saiki ile hareket edip kamu gücünü kullanmak suretiyle edimde bulunması ve kişilerin hukuk alanında doğrudan etki yaratması dikkate alındığında bir prensipler hukukudur* şeklinde ifadeler yer almıştır. YILDIRIM ve ÇINARLI'ya göre mütemadiyen devinim içinde olan bir hukuk dalının hususi bir metin kapsamında tedvin edilmesi zaten imkânsızdır.¹²¹ Ancak ilk idari usul yasasının 1925 yılında Avusturya'da yapıldığı ve takiben Polonya ve Macaristan'ın kendi idari usul yasalarını çıkardıkları; ayrıca 1946 yılında ABD ve 1976 yılında Federal Almanya'nın kendi usul yasalarını yürürlüğe koymaları gibi gelişmeler dikkate alındığında kanaatimizce Türkiye'nin genel bir idari usul yasası çıkarması en azından potansiyel olarak mümkündür.¹²²

Türk idari düzeni Kara Avrupası idari düzeninden etkilenmiştir. Bu sistemde idare ve onun faaliyetleri için özel hukuktan müstağni ve kendine yeterli bir hukuk ve yargı düzeni bulunmaktadır. Bu düzen aynı zamanda “idari rejim” olarak adlandırılmaktadır. İdare ilke olarak kamu gücü tekeline sahip bulunduğu kamusal yönetim biçimine uygun iş ve işlemlerde bulunduğu gibi, istisnai olarak özel hukuk kapsamında yer alan özel yönetim biçimlerine göre hareket etmekte, bu kapsamda ortaya çıkan uyuşmazlıklar adli yargıda çözüme kavuşturulmaktadır.¹²³

İdarenin re'sen icra, hukuka uygunluk karinesi ve salt kendi iradesinin hukuk âleminde sonuç doğurmaya yetmesi olarak nitelendirilebilecek kamu gücü ayrıcalıklarıyla yaptığı vergi, askerlik ve kamulaştırma gibi işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargıda görülür. Bir tüzel kişiliğin vergi muafiyeti bulunması veya

¹¹⁹ Çağlayan, ss.82-83; Yıldırım ve Çınarlı, s. 33

¹²⁰ Danıştay 8.Dairesi'nin E.2011/2560(YD Kararı), T. 27.06.2011, akt. Yıldırım ve Çınarlı, s. 34

¹²¹ Yıldırım ve Çınarlı, s. 34

¹²² Yıldırım ve Çınarlı, s. 46

¹²³ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 9

bir uyuşmazlığın idari yargıda görülmesi gibi özellikler kamu gücü ayrıcalıklarına örnek verilebilir.¹²⁴ Bu itibarla bir işlemin idare hukuku alanına dâhil olabilmesi için evvelen kamu gücüne dayanması gerekir. Bu minvalde vergi idaresinin izaha davet kapsamında gerçekleştirdiği idari işlemler yasaya dayandığı için kamu gücü ayrıcalıklarına sahip bulunmaktadır.

Sonuç olarak idare, yapısal olarak yasama ve yargı organlarının görev ve yetkili oldukları alanın dışında faaliyet icra etme yetki ve kabiliyetine sahip bir organdır. *Çağdaş toplumlarda devlet yol yapımından sağlık işlerine, işçi ücretlerinden taban fiyatlarına kadar pek çok alanda hizmet görmektedir.* Bu sebeple günümüzde devlet sadece emniyeti sağlayan bir yapı olmaktan çıkmış, bireylerin hak ve özgürlüklerini güvence altına almaya çalışan ve onları sosyal ve ekonomik yönden destekleyen bir yapıya evrilmiştir. Kamu hizmetlerine ilişkin hukuksal işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli kurum, personel ve kaynak ihtiyacının artması, kamu finansmanı için en önemli kaynak olan vergiyi konu alan vergi hukukunun önemini artırmıştır. Vergi hukuku idare hukukunun bir dalı olan kamu maliyesi hukukunun gelirlerin toplanmasına ilişkin alt dalıdır. Bu bakımdan vergi hukuku ile idare hukuku arasında yakın bir hukuksal ilişki vardır. Vergi idaresi ve personelinin yönetilmesi idare hukuku kurallarına göre gerçekleştirilmektedir. Bir kamu idaresi olarak vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen izaha davet işlemleri dâhil tüm vergisel işlemler temelde idari bir işlem olduğundan idari işlemlerin tesisi için geçerli olan sebep, konu, maksat, yetki ve şekil unsurları söz konusu işlemler bakımından da geçerlidir. Ayrıca vergi yargısının idari yargı içinde yer alması vergi ve idare hukuku arasındaki bağı ve hukuksal ilişkiyi güçlendiren yapısal bir durumdur.¹²⁵

2.4.4. Ceza Hukuku

5237 sayılı Türk Ceza Kanuna göre yaptırım olarak ceza öngörülen fiiller VUK'ta olduğu gibi “kabahat” ve “suç” olarak tasnif edilmiş, ancak kabahatler kapsam dışında bırakılmıştır. Kabahatlerin genel olarak düzenlendiği kanun 5326 sayılı

¹²⁴ Gözler ve Kaplan, ss.20-21

¹²⁵ Kırbaş, s. 13

Kabahatler Kanunudur. Yaptırım olarak para cezası ve idari tedbir öngörülen fiiller kabahat olarak nitelendirilmiş, alacaklısı ilgili vergi dairesi olan ve uygulanması için yargı kararı gerekmeyen vergi ziyaı ve usulsüzlük fiilleri VUK'ta düzenlenmiştir. Aynı kanunda düzenlenen kaçakçılık suçları ise vergi suçu olarak nitelendirilmiş ve buna ilişkin hüküm verme ve infaz işleri adli yargı organlarına hasredilmiştir.¹²⁶ Esasen bir eylemin suç veya kabahat olarak kabul edilmesi bakımından kesin bir kural veya kıstas mevcut değildir. Söz konusu eylemin bu şekilde nitelendirilmesi tamamen yasa koyucunun suç ve ceza anlayışının veya politikasının bir yansımasıdır. Bununla birlikte eylemin niteliğinin belirlenmesinde bir ölçüt olarak kabul edebileceğimiz kamu düzeninin olumsuz etkilenme düzeyi, buna yol açan fiilin suç veya kabahat olması bakımından etkili bir unsurdur.¹²⁷

VUK'ta yer alan suç ve cezalar ise kamu zararına yol açmasına istinaden mali niteliği bulunduğu için kabahat olarak kabul edilerek idari para cezası yaptırımına bağlanan ve uyuşmazlıkları idari yargı yerlerinde görülenler¹²⁸ ile ceza hukuku bağlamında suç olarak kabul edilerek adli para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanan ve uyuşmazlıkları adli yargı yerlerinde görülenler şeklinde ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Ceza hukuku bağlamında suç olarak kabul edilen eylemler, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve vergi kimlik numarasının kullanımı ile ilgili düzenlemelere uymama şeklinde VUK'ta yer almaktadır. Bununla birlikte bu suçlardan sadece vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak yaptırımlar VUK'ta öngörülmüştür. 5237 sayılı Kanunun 5'inci maddesine göre ceza kanununun genel hükümleri özel ceza içeren kanunlarda yer alan (VUK'ta yer alan) suçlar bakımından da geçerlidir.¹²⁹ Ancak yine de, iştirak ve tekerrür gibi müesseseler Vergi Usul Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir. Ayrıca tarhiyat öncesi hazırlık işlemlerinden sayılan "arama" usulü bakımından Vergi Usul Kanununun 147'nci

¹²⁶ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, ss.149-151

¹²⁷ Batı, s. 265

¹²⁸ Kabahat olarak kabul edilen bazı fiiller usul kurallarına aykırılıktan, diğerleri ise vergi kaybına sebep olma bakımından idari para cezası niteliğindeki (genel ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziya cezası gibi) yaptırımlara maruz bırakılmışlardır. Ayrıntılı açıklama için bkz. Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, ss.47-48

¹²⁹ Batı, s. 264

maddesinde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili hükümlerine açık atıfta bulunulmuştur.¹³⁰

Görüldüğü üzere vergi ceza hukuku kendine özgü kavram ve ilkelere sahip olsa da ayrıca ceza hukukunun kavram ve kurallarına gerek doğrudan gerek atıf yoluyla başvurmaktadır. Örneğin suç ve cezada kanunilik ilkesi vergi ceza hukuku bakımından da geçerlidir. Bu anlamda, vergi kanunlarında yer almayan bir suç ya da kabahat için hiç kimse yaptırıma tabi tutulamaz.¹³¹

Maddi hukuka ilişkin uyuşmazlıkların nasıl yargılanacağına ilişkin sorunsal ise, vergi hukuku ile yargılama hukukunun imtizacından vergi yargılaması hukukunu ortaya çıkarmıştır. Vergi yargılaması hukukunun zaman içerisinde özerkliği artmış, VUK kapsamında giren konularda ancak hukuk ve ceza muhakemesi kanunlarına açık atıf yapıldığı takdirde bu kanunların genel hükümlerinin uygulanması mümkün hale gelebilmiştir. Aksi takdirde VUK'ta yer alan yargılama hükümlerinin geçerli olması gerekmektedir.¹³²

2.4.5. Uluslararası Vergi Hukuku

Küreselleşen ekonomi devletlerarasında özellikle çifte vergilendirme yönünden uyuşmazlıkların doğmasına sebebiyet vermiştir. Bu sebeple uluslararası niteliğe bürünen vergisel meselelerin çözümü bakımından tek taraflı sınırlandırma tedbirlerinin yetmediği noktada bu niteliğe haiz iki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları, uluslararası sözleşme mahiyetindeki andlaşmalar ve ülkelere örneklik etmesi bakımından OECD ve BM tarafından oluşturulan model anlaşmalar gibi çözüm yöntemleri geliştirilmeye başlanmıştır. Bu meyanda vergi hukukunun uluslararası boyuttaki yansıması uluslararası vergi hukuku şeklinde olmuştur. Bu konu çalışmamızın dördüncü bölümünde karşılıklı anlaşma usulü kapsamında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 6

¹³¹ Kırbaş, s. 14

¹³² Kırbaş, s. 15

2.5. İzaha Davetin Vergi Hukuku İçindeki Yeri

2.5.1. Genel Olarak

Kamu gelirlerinin tahsili ve harcanması şeklindeki mali olaylara ilişkin kamu hukuk kurallarını içeren bilim dalı mali hukuk olmakla birlikte, gelirlerin tahsili yönünü ilgilendiren kısmı vergi hukuku alt bilim dalı içinde yer almaktadır. Bu bakımdan mali hukuk kamu hukukunun egemen niteliklerini taşımakta ve onun bir dalı olmaktadır. Diğer yandan hazırlanan bütçe, borçlanma ve kamu mallarının idaresi de mali hukuku ilgilendiren süreçlerdir. Mali hukukun alt dalı olan vergi hukuku kavramı geniş olarak yorumlandığında esasen kamu gücü ile tahsil edilen tüm kamu gelirlerini (mülk ve teşebbüs gelirleri hariç- resim, harç, fon, prim, katılma payı vb.) içermekte olup, dar kapsamı ile ele alındığında ise bu gelirlerden sadece vergi unsurunun kast edildiği açıktır.¹³³

Hukuk kavramı hak kelimesinin çoğulu olup yükümlülük ve hakları mündemiç bir anlamı ihtiva ettiğinden vergi hukuku, vergi idaresi ve mükelleflerin hakları, yükümlülükleri ile bunlara ilişkin müeyyideleri içeren bir kamu hukuk dalı olarak tanımlanabilir.¹³⁴ Kamunun egemen niteliklerini¹³⁵ haiz olan vergi hukuku, aynı zamanda vergiye ilişkin kuralların hazırlanması ve icrasında olması gereken prensipleri ortaya koymaya çalışmakla birlikte, devlet ve mükellefler arasındaki hukuksal ilişkinin adalet, eşitlik ve genellik ilkelerine uygun olarak yürütülmesini konu edinir.¹³⁶ Bu anlamda anayasal vergileme ilkelerinin vergisel işlemlerin tesisi ve icrası aşamalarında dikkate alınması elzemdir. Aksi halde verginin yasallığı ilkesinin bulunmadığı ya da ona riayetin tam olmadığı bir vergi sisteminde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşruiyeti tartışmalı hale gelecektir.

¹³³ Kamu'nun mülk ve teşebbüs gelirleri özel hukuk hükümlerine tabi olduğundan geniş anlamda vergi hukukunun kapsamın dışında kalmaktadır.

¹³⁴ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, ss.27-28; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 12

¹³⁵ Cebirlik, karşılıksız olma, ödeme gücüne göre kamu giderlerini karşılamak üzere alınma gibi niteliklerdir.

¹³⁶ Kırbaş, ss. 5-6

İdari işlemlerin mahiyetinde mündemiç olan kamu gücü, cebir manasını içerdiğinden vergi ilişkisinin, eşitler arası değil idarenin üstün ve ayrıcalıklı yetkilere sahip olduğu dikey bir hukuki ilişki biçimi (üstlük-astlık) olduğu söylenebilir. Bu ilişkinin üstün ve ayrıcalıklı tarafını oluşturan Devlet kamu alacağını tahsil etmekle görevliken, ilişkinin diğer tarafı olan mükellef ise söz konusu alacağın hazineye intikal etmesi konusunda bir ödev, yükümlülüğe sahiptir. Vergilendirme sürecini yönlendiren, kamu gücünü elinde bulunduran ve kamu menfaatine matuf idari işlem yapma yetkisine haiz olan idaredir. Bu sebeple kamu menfaati ile kişilerin menfaatleri arasında vergiye uyum ve mükellef hakları çerçevesinde adil bir dengenin kurulması ve sürdürülmesi öncelikle vergi idaresinin görevidir. Tahakkuk ettirilen vergi borcunun alacaklı vergi dairesine ödenmesi mükellef bakımından bir ödev olduğundan, vergi ödevi 1982 Anayasasının siyasal haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonraki sürece dair idarenin sahip olduğu yetki ise bağlı yetki olup, buna istinaden kamu alacağını tahsil etmek için tarh, tahakkuk ve tahsil gibi idari işlemler yapmak zorunluluğu veya görevi vardır.¹³⁷ Bu meyanda T.C Anayasasının 73'üncü maddesinde¹³⁸ verginin hangi usuller ve ilkeler çerçevesinde salınacağı ve tahsil edileceği ile ödenmesine ilişkin yapılması gerekenlerin mükelleflerin yükümlülükleri olduğu gibi hususlar yer almaktadır.

Genel vergi hukuku, tüm vergisel işlemlere uygulanacak temel ilke ve kuralların bütününe teşkil etmektedir. Vergi hukukunun geniş kapsamlı tanımı esas alındığında vergi usul kanunu dışında yer alan ve gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergilerin kapsama dâhil edilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Genel vergi hukuku, *vergi usul hukuku, vergi/kamu icra hukuku, vergi yargılaması hukuku gibi şekli vergi hukuku alt başlıklarını içerdiği gibi, vergi ceza hukukunun ve uluslararası vergi hukukunun bazı konuları ise maddi vergi hukuku içinde yer almaktadır*. Maddi vergi hukuku vergi ilişkisinin özünü teşkil eden vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellefiyet gibi

¹³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, ss.3-5

¹³⁸ Maddede verginin, kamu giderlerini karşılamak için alınabileceği; özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarım olduğu; zora dayandığı; karşılıksız olduğu; ödemenin kesin ve parasal bir niteliği haiz bulunduğu özelliklerinden bahsedilmektedir.

konuları kapsarken, şekli vergi hukuku tarh, tahakkuk, tahsil, uyuşmazlıkların çözümü, cebri icra gibi süreçlerin gerçekleştirilme usullerini konu almaktadır.¹³⁹

Konu, vergiyi doğuran olay, mükellef gibi kavramlar bir vergi kanununun içermesi gereken temel unsurlardır. Konu, verginin üzerinden alındığı gelir, emlak, taşıt, tüketim, evrak gibi şeylerdir. Bunlar ekonomik bir faaliyet olabileceği gibi, fiziki bir varlık ya da eylem olabilir. Dolayısıyla konu unsurunun ana başlıklarının servet ve harcama kavramları altında bütünleştirilmesi mümkündür. Vergiyi doğuran olay, konu kapsamında yer alan olayın meydana gelmesi ile birlikte kaynağı vergi kanunu olan borcun doğmasıdır. Ancak bu borcun tahsil edilebilmesi için vergilendirme işlemlerinin (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) usul hükümlerine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.¹⁴⁰

İzaha davet ise vergiyi doğuran olay ile tarhiyat işleminin arasında bulunmaktadır. Bu sebeple diğer tarhiyat öncesi işlemler ile izaha davet arasında sıkı bir hukuki ilişki bulunmaktadır. Bilgi toplama, inceleme, arama, yoklama gibi denetim usulleri (ya da tarha hazırlayıcı işlemler) ile izaha davet arasındaki ilişki ayrı bir alt başlık altında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu itibarla izaha davet kurumu tarhiyat öncesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğini araştıran ve bunu yaparken mükellefe açıklama yapma imkânı sunan pratik ve işlevsel bir uygulamadır. Zira işyükü, zaman ve vergi uyumu maliyetleri bakımından özellikle vergi incelemesine kıyasla daha basit, hızlı ve maliyetsizdir.

Vergi usul hukuku ise, vergi ilişkisinin temelini oluşturan hak, yetki ve sorumlulukların icrasına dair usulleri havidir. Tarh, tebliğ, tahakkuk, süreler, zamanaşımı, vergi denetimi, vergi uyuşmazlıkları ve idari çözüm yolları gibi vergilendirme tekniğine ilişkin unsurlar bu kapsamda yer almaktadır. Bunların yasa temelinde düzenlendiği kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmaktadır. Aynı kanunda kabahat ve suçları düzenleyen hükümler yer almaktadır ki, bunlar aynı zamanda vergi ceza hukuku içinde yer almaktadır. Vergi alacağının güvence altına alınmasına ilişkin düzenlemeler ise 6183

¹³⁹ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, s. 33-38

¹⁴⁰ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 50

sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülememesi halinde devreye vergi yargılaması hukuku girmektedir. Bu anlamda vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı yerlerinde görülmekte olup, bunlara ilişkin usul hükümleri 2577, 2576, 213, 2575 ve 6183 sayılı kanunlarda düzenlenmiştir.¹⁴¹

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi kaynağını anayasadan alan hukuki ve fiili bir kamu gücüne dayanmasına karşın, bu yetkinin kullanılma usulü 1789 İnsan Hakları Bildirgesinde yer alan “temsilsiz vergi olmaz” ve “verginin eşit olması” ilkelerinden bağımsız düşünülemez. Bildirgenin çıkış noktasının bireysel mülkiyetin dokunulmaz ve kutsal bir hak olduğu hususu dikkate alındığında vergilendirmenin meşruiyetinin, buna ilişkin yetkinin eşit ve yasal temsilciler vasıtasıyla kullanılması durumunda sağlanabileceği açıktır. Tarihsel süreç dâhilinde devletler vergilendirme yetkisini kullanırken bir takım anayasal sınırlamalara bağlı olarak işlem tesis etmişlerdir. Bu sınırlandırmalar ayrıca temel hak ve özgürlüklerle ilgili uluslararası sözleşmelere de konu olmuştur.¹⁴²

Bu sebeple vergi idaresi kamu alacağını tahsil ederken hukuk (üst hukuk) kuralları ile bağlı olmak durumundadır. Özellikle vergiyi doğuran olaydan vergi alacağının sona ermesine ve hatta meydana gelen vergisel uyuşmazlıkların önlenmesine yahut çözümüne kadar gerçekleştirilen tüm idari işlemler, vergi hukuku kuralları ile sıkı sıkıya bağlı olmak zorundadır. Aksi takdirde belirsizlik, keyfilik ve kuralsızlık gibi olumsuz durumlar mükellefin hukuki güvenliğini tehlikeye atacaktır. Bu mesele gelişmiş ülke anayasalarında öncelikle “verginin kanuniliği ilkesi” olarak yer almaktadır. Hukuk devleti prensibi ile doğrudan bağlantılı olan bu ilke, vergilerin halk tarafından oluşturulmuş meclisler tarafından tesis edilmesi ve onaylanmasına matuftur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73/3 maddesinde yer alan *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır* ifadeleri, bahse konu ilkenin

¹⁴¹ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, ss.30-31

¹⁴² Saban, 2021, ss.1-2

anayasal köklerini oluşturmakta ve mükellefler bakımından önemli bir güvence sağlamaktadır.¹⁴³

İzaha davet usulünün dayanağı yasa koyucu tarafından ihdas edilmiş bir kanun maddesi olduğundan kanunilik ilkesi şeklen (usul bakımından) yerine getirilmiş gibi görünmektedir. Ancak çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele alacağımız gibi ilgili kanun maddesinin maddi bakımdan kanunilik ilkesi ile uyumlu olmayan düzenlemeler içermesi yönünden muhtelif tartışmaların bulunduğunu ifade etmemiz gerekir.

2.5.2. İzaha Davetin Vergi Usul Kanunu İçindeki Yeri

Vergi usul hukuku verginin unsurları, vergilendirme işlemleri, mükellefiyet, sorumluluk, süre, ödevler, mükellef hakları ile anlaşmazlıklara ilişkin çözüm usullerinden müteşekkil bir hukuk dalıdır. Verginin unsuru, üzerinden vergi alınmasına karar verilen konuya (iktisadi değer/faaliyet) bağlı somut bir vergi borcunun muhatap adına tutar olarak hesaplanması için gerekli olan (mükellefiyet ve vergilendirmeye ilişkin) şartlar olarak tanımlanabilir. Söz konusu hesaplama ve ödemeye ilişkin takip edilen aşamalar ise vergilendirme süreci olarak adlandırılır. Vergilendirme süreci dâhilinde yapılması gerekli olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil¹⁴⁴ gibi idari işlemler ise vergilendirme işlemleri olmaktadır.¹⁴⁵

Vergilendirme işlemleri, yetkili vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) niteliği haiz idari işlemlerdir. Vergi alacağının idarece talep edilebilir hale gelmesi için söz konusu verginin istinad ettiği *vergi kanunu*, *bütçe kanunu*, *vergiyi doğuran olay ve idari işlem* şartlarının vaki olması şarttır. İlgili kanunda yer alan verginin unsurlarının (konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran v.s.) vergi idaresi tarafından uygulanabilir olması için gerekli bütçe kanunu, her yıl itibarıyla vergi,

¹⁴³ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021, ss.25-26

¹⁴⁴ Tahsil aşamasının uygulanmasına yönelik tüm ayrıntılar kamu alacaklarının tamamı bakımından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir.

¹⁴⁵ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, ss.141-142

resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin tahsil edilmesine izin veren bir şart tasarruf niteliğindedir.¹⁴⁶

Usul hukukunu daha ayrıntılı olarak izah etmemiz için öncelikle maddi hukuk kavramını tanımlamamız gerekir. Maddi hukuk, fertlerle devlet arasındaki ilişkiyi düzenleyen kaideler bütünüdür. Burada idare ile fertler arasında kamusal borç ilişkisi niteliğini haiz “vergi alacağı ilişkisi”¹⁴⁷ söz konusu olduğundan bunun maddi kurallar bütününe dayalı olması gerekir. Bu ilişkinin gereği olarak borca muhatap olan mükellef vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş ve vergi borcunu ödemek zorunda kalmıştır. Örneğin bu hukuksal ilişkinin tesis edilmesi bakımından ticari kazanç elde eden bir mükellefin vereceği vergi, maddi bir niteliği haiz bulunan gelir vergisi kanunu kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu gelir vergisinin hazineye intikal ettirilmesine ilişkin süreç ve bu süreçte mükellefin güvenliğinin temin edilmesi ise usule dair kaidelerin mevcudiyetini zorunlu kılmaktadır. Bu meyanda vergi idaresi kamu gücüne dayanarak tesis ettiği idari işlemleri ancak bir takım usul ve şekil kurallarına bağlı olarak gerçekleştirebilecektir ki, bu şekilde mükellefin hakları güvence altına alınmış olsun.¹⁴⁸

VUK’un 370’inci maddesinde düzenlenen izaha davet kurumunun maddi ve şekli anlamda bir takım usul kuralları içerdiğini görmekteyiz. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan ön tespite dayanılarak mükellefler izaha edilmekte ve bahse konu vergi alacağının ön şartı olan vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği araştırılmaktadır. Burada idare ile mükellef arasındaki alacak-borç niteliğini haiz (kamusal) hukuksal ilişkinin doğmasını sağlayan unsur, verginin bağlı olduğu hukuki olay ya da fiilin mevcudiyeti olmaktadır.¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁵⁰ vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergi yükümlölüğünün doğmuş olacağını ifade etmiştir. Bu minvalde izaha davet yoluyla söz

¹⁴⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, ss.185-186

¹⁴⁷ Bu ilişki mükellefler bakımından ödemenin tek yanlı niteliği gereğince “vergi borcu” ilişkisi anlamına gelmektedir.

¹⁴⁸ Saban, 2021, ss.133-135

¹⁴⁹ Saban, 2021, s. 140

¹⁵⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1988/9, K.1988/28, K.T: 27.09.1988, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1988/28>, Erişim: 23.11.2022

konusu olayın vuku bulup bulmadığına ilişkin bir ön tespit yapılarak mükelleften açıklama beklenmektedir. İzahın değerlendirilmesine matuf olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kanaatine varıldığı takdirde ise izaha davetin şartlarının yerine getirilmesini takiben indirimli vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Bu itibarla izaha davet düzenlemesinin mahiyetine baktığımızda söz konusu kurumun, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında bir araştırma yaptığı ve bu kapsamda mükelleflere indirimli vergi ziyai cezası şeklinde bir takım avantajlar sağladığı görülmektedir. Dolayısıyla bu tür unsurların mevcudiyeti, izaha davet kurumunun maddi ve şekli açıdan usul hukuku içinde yer aldığını göstermektedir. Usul hukuku ise genel-özel vergi hukuku ayırımında tüm vergiler için geçerli olması beklenen ilke ve kurallar ile vergiyi doğuran olay, vergi borcunun sona ermesi, uyuşmazlıklar ve çözüm yolları gibi sürecin unsurlarını havi bulduğundan genel vergi hukuku kapsamında yer almaktadır. Sonuç olarak, izaha davet uygulamasının Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan (ve ziyaa uğratıldığı düşünülen) tüm vergiler bakımından geçerli olması gerektiği kanaatindeyiz.

VUK'un 1'inci maddesi mucibince vergi usul kanunu, genel bütçe içinde yer alan (Gümrük idaresi tarafından toplananlar hariç) vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelerin topladığı vergi, resim ve harçlar bakımından geçerlidir. Kanunda açıkça sayılmamış olsa da, kapsama dâhil olan vergilerin ceza ve faiz gibi fer'i nitelikteki kısımları da VUK kapsamındadır. Bu itibarla genel anlamda vergi ceza hukuku (vergi) usul kanununda düzenlenmiş olup, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarına ilişkindir.¹⁵¹ Bu sebeple izaha davet kapsamında kesilen indirimli vergi ziyai cezasının Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarh, tebliğ ve tahakkuk süreçlerine ilişkin usul hükümlerine tabi olduğu açıktır.

İzaha Davet Kurumu'nun Vergi Usul Kanunu içindeki yerine baktığımızda aynı Kanunun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının, "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı ikinci bölümü'nün 370'inci maddesinde düzenlendiği görülmektedir. Aynı bölümde pişmanlık ve ıslah, ölüm, mücbir sebepler, zamanaşımı, cezalarda indirim,

¹⁵¹ Batı, s. 39

uzlaşma gibi bazı vergi ve cezaların kaldırılmasını veya tutarlarının belirli sınırlar dâhilinde indirilmesini içeren düzenlemeler yer almaktadır. İzaha Davet kapsamında kesilecek vergi ziyai cezasının % 80 indirimli olarak tahakkuk ettirileceği dikkate alındığında, bu yönü itibariyle kanun sistematığı içindeki yerinin kabul edilebilir olduğu değerlendirilmektedir.

2.5.3. İzaha Davet Kapsamında Gerçekleştirilen Tarhiyat

2.5.3.1. Genel Olarak

Türk vergi hukukunda tarhiyatın kaynağı olan matrahın belirlenmesi ilke olarak beyan usulüne tabi olmaktadır. Bu usulde matrahın kanunda belirlenen esaslara göre belirlenmesi ve vergi dairesine bir beyanname kapsamında yazılı olarak verilmesi mükellef tarafından gerçekleştirilmektedir. Beyan usulünün diğer tarhiyat usullerinden en önemli farkı matrahın mükellef tarafından özgür iradesi doğrultusunda tespit edilmesidir. Vergi dairesi ise verilen beyannameye yer alan matrahın doğruluğunu denetleme sorumluluğuna sahiptir. *Beyan usulü M. Duverger'in dediği gibi mükellefin itirafına dayanmaktadır.* Dolayısıyla izaha davet şartlarına uygun olarak ön tespite konu matrah ya da matrah farkının ilgili mükellef tarafından (normatif olarak beyan usulü kapsamında) beyan edilmesi durumu, idarenin verginin ziyaa uğratıldığı iddiasının mükellef tarafından kabul edildiği düşüncesine dayandığı için matrah tutarının kesinleştirilmesi anlamına gelmektedir. Zira böyle olduğu içindir ki, mükellef vergi aslı haricinde % 80 indirimli vergi ziyai cezasından yararlandırılarak daha ağır yaptırımlardan korunmaktadır.¹⁵²

Bu usulün temel mantığı vergi matrahını en iyi ve doğru şekilde tespit edebilecek olan kişinin, matraha konu işlemleri gerçekleştiren mükellefin kendisi olduğu kabulüdür. Hatta gelir vergisi gibi bazı vergilerde tarhiyat işlemini fiilen mükellefin kendisi gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte matrahın tespit edilmesi işlemi oldukça zor ve karmaşık bir özelliğe sahiptir ve mükellefin sübjektif iyiniyetini içermelidir. Bunun için meydana gelebilecek gerçeğe aykırı beyanların ortaya çıkarılması bakımından vergi

¹⁵² Kırbaş, s. 98

idaresinin etkin bir denetim işlevine sahip olması çok önemlidir.¹⁵³ Bu sebeple hususi bir teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konular vergi incelemesine gönderilirken, bunun dışında kalan hususlar için takdir komisyonları görevlendirilmektedir. Söz konusu matrah takdirinin somut bilgi ve belgeye dayalı olması gerektiği gibi bunların takdir komisyonu kararında (ifade edilmesi) mevcut olması şarttır.¹⁵⁴ Danıştay'ın bir kararında¹⁵⁵ genel ve soyut ifadelerle matrah takdir edilmesinin uygun olmadığı belirtilmiştir.

Beyan usulünde verginin tarhı, tebliği ve tahakkuk işlemleri, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile aynı anda gerçekleşmekte ve söz konusu vergi kesinleşmiş olmaktadır. Zira mükellefin kendi beyanı doğrultusunda yapılan tarha karşı dava yoluna gitmesi mümkün değildir. Bununla birlikte hataların düzeltilmesi ile ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi hususlarına ilişkin olarak istisnai olarak yargı yoluna gitmek mümkündür. İhtirazi kayıt yoluyla mükellef tereddüt içinde olduğu hususlara ilişkin olarak dava hakkını muhafaza etmiş olmaktadır.¹⁵⁶

Yetkili komisyon tarafından izahı reddedilen mükellefin şartlara uygun olarak gerekli vergi, zam ve indirimli cezayı ödemesi durumunda, verilen beyannameye ihtirazi kayıt eklenmesi suretiyle yargı yoluna gitmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir. Zira burada mükellefin izahının yetkili komisyonca kabul edilmediği dikkate alındığında, ağır yaptırımlardan mahfuz olmak maksadıyla idarece yapılmış ön tespite uygun olarak beyan edilen matrahın çekinceli olması son derece doğaldır. Zira burada verilen beyannameye konu matrah mükellefin bizatihi kendisi tarafından hesaplanmış ve kabul edilmiş olmayıp, izaha davet şartlarından yararlanmak için ön tespite uygun olarak beyan edilmiş bir tutardır.

Verginin tarhı, yetkili vergi dairesi tarafından tarhiyat işleminin sebebi olan vergiyi doğuran olay esas alınarak gerçekleştirilen ve vergi alacağını tutar olarak tespit

¹⁵³ Kırbaş, s. 98

¹⁵⁴ Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı ve Re'sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları", **MHD-Cilt: 9**, Sayı: 97, 2013, s. 43, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/efbc1be76e5648a09f6f19b05807da9e?s=vergi+ceza+hukuku&pn=43>, Erişim: 12 Ekim 2022

¹⁵⁵ Danıştay 4'üncü Dairesinin 28.02.2000 tarih ve E.1999/1904 K.2000/979 Sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid>, Erişim: 12.10.2022

¹⁵⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin beşinci fıkrası ile 378'inci maddesinin ikinci fıkrası.

eden ve muhatabını borçlandıran lazımül icra (kesin ve yürütülmesi zorunlu) bireysel bir idari işlem olarak tanımlanabilir. Zira burada hukuken kamu alacağının muhatabı olan mükellefin bu borcu ödememesinin tek yolu dava yoluna gitmesi olup, aksi takdirde cebri icra usulleri kullanılmak suretiyle kamu alacağının zorla tahsili yoluna gidilecektir. Söz konusu tarhiyat işlemi maddi bakımdan vergiyi doğuran olay gibi kurucu değil, tespit edici (vergiyi doğuran olayın konusu olan vergiyi tutar olarak belirleyici) bir idari işlemdir. Ancak aynı işlem şekli/biçimsel bakımdan vergi alacağına yürürlük sağlayan bir işlem olması hasebiyle icrai bir nitelik arz eder.¹⁵⁷

Verginin üzerinden hesaplandığı matrahın tespit edilmesi tarhiyat süreci içinde yer almaktadır. Bu sebeple matrahın tespit edilmesi ile işlemin nihayete ermesini sağlayan verginin hesaplanması süreci, tarhiyat işlemini birlikte oluştururlar. Tarhiyat işleminin gerçekleştirmekle yetkili olan yer bir kamu idaresi olarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi olduğundan, söz konusu tarhiyat aynı zamanda (yükümlendirici) idari bir işlem olmaktadır.¹⁵⁸ İzaha davet şartlarını yerine getirmeyen bir mükellef bakımından ilk etapta henüz kesinleşmiş bir matrah tutarı söz konusu olmadığından (sadece tetkik edilmesi ve kesinleştirilmesi gereken iddia mesabesindeki ön tespit bulunduğu) vergi idaresi tarafından herhangi bir tarhiyat yapılmamakta, matrahın kesin olarak takdir edilmesi için inceleme veya takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmektedir.

2.5.3.2. Tarhiyatın Niteliği

Verginin üzerinden tarh edildiği (hesaplandığı) değer ya da miktar olan matrah, kanunda yer alması gerekli olan temel bir unsurdur. Vergi ilke olarak mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Ancak bazı durumlarda tarhiyata konu matrah idare tarafından tespit edilir. Re'sen tarhiyatta matrahın belirlenmesi sübjektif bir işlem olup, takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanına tanınan takdir yetkisi kapsamında gerçekleştirilmektedir.¹⁵⁹ Burada idarenin takdir yetkisi, vergiyi doğuran olayın zaruri

¹⁵⁷ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.167-168

¹⁵⁸ Batı, s. 199

¹⁵⁹ Eltimur, "Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Ed: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017, s. 349

sonucu olan tarhiyatın yapılıp yapılmamasına ilişkin değil, bağlı yetki kapsamında mecburen gerçekleştirilen tarhiyatın usulüne ve icrasına ilişkindir. VUK'un 30'uncu maddesinin dördüncü bendinde yer alan hüküm idareye geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Burada söz konusu defter ve belgelerin matrahın tespitinde dikkate alınmaması gerektiğine ilişkin değerlendirme, takdir komisyonu ya da inceleme elemanı tarafından yapılacaktır. Ancak bu yetki kullanılırken vergilemenin anayasal ilkelerine (mali güç, eşitlik, hukuki güvenlik gibi) aykırı bir şekilde keyfiliğe varacak değerlendirmeler yapılmamalıdır. Ayrıca takdir edilen matrah tutarının maddi ve somut gerekçeleri, mükellefin özel durumu, matrahın tespitinde kullanılan ölçüler, ilgili komisyon kararında veya inceleme raporunda yer almalı, muhataba mutlaka tebliğ edilmelidir.¹⁶⁰

VUK'un 31'inci maddesine göre *takdir kararında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunmasının gerektiği* hükmü dikkate alındığında, matrahın hangi ölçü ve dış karinelere göre hesaplandığı ve gerekçelerinin neler olduğu belirtilmelidir. Bununla birlikte tarh işlemi bağlı yetki kapsamında sadece vergi daireleri tarafından yapılabilecek iken, re'sen vergi tarhını gerektiren durumlarda tarha konu matrahın re'sen takdir edilmesi takdir komisyonu ya da vergi inceleme elemanına ait olmaktadır. Ancak bazı görüşlere göre takdir komisyonları kısmen özerk olduğundan kullandıkları yetki idarenin takdir yetkisi olarak kabul edilemez. Bu konudaki genel anlayış takdir komisyonlarının görev ve yetkileri yönünden (VUK. 74 ve 75'inci maddeler) idareye bağlı oldukları ve bu sebeple bu komisyonların matrah takdiri işleminin idarenin takdir yetkisi kapsamında olduğu şeklindedir.¹⁶¹

Bununla birlikte takdir işleminin belli esas ve usullere göre yapılması ve bunun belgelendirilmesi esastır. Vergi idaresinin iç genelgesinde takdir usulüne dair, *yapılacak incelemelerde her türlü inceleme tekniklerinden yararlanılarak, detaylı inceleme ve araştırma yapılacak, düzenlenecek inceleme raporlarında, tarhiyata esas teşkil edecek olan matrah veya matrah farkının nedenleri, hesaplama şekli ayrıntılı olarak izah*

¹⁶⁰ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, 1.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 125

¹⁶¹ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2015, ss.368-369

edilecek ve üzerinden tarhiyat yapılacak tutar kesinlikle gösterilecektir. Gerçekçi olmayan ve mesnetsiz matrah veya matrah farkı tespiti yapılmayacaktır, şeklinde ifadeler yer almaktadır. Bu kriterlerin takdir komisyonları tarafından yapılacak matrah takdirleri için de geçerli olduğunu söylemek idari işlemlerin gerekçeli olması zorunluluğundan hareketle mantıksız olmayacaktır. Sonuç itibarıyla re'sen tarha esas teşkil eden takdir işlemi görece sübjektiflik içerdiğinden söz konusu işlemin gerekçeleri açıkça ifade edilmeli ve takdir yetkisi kullanılırken dikkate alınması gereken ölçülülük, eşitlik, hukuki güvenlik gibi ilkelere uygun hareket edilmelidir.¹⁶²

Vergi idaresi tarafından re'sen tarhiyat yapılabilmesinin koşulu, inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı ile belirlenmiş, takdir edilmiş bir matrahın bulunmasıdır. Aksi halde re'sen tarhiyat yapılabilmesi mümkün değildir.¹⁶³ Ayrıca VUK'un 35'inci maddesinin son paragrafına göre¹⁶⁴ re'sen tarh edilmiş vergi ve cezalar için düzenlenen ihbarnamenin ekine, tarha esas teşkil eden inceleme raporunun ya da takdir komisyonu kararının eklenmesi gerekir. Aksi halde ihbarnamenin geçerli olmayacağına dair Danıştay kararları¹⁶⁵ mevcuttur.

İzaha davet kapsamında mükellef tarafından verilen beyanname üzerine gerçekleştirilen tarhiyat işleminin yetkili takdir komisyonu veya vergi inceleme raporlarında belirlenen matrah tutarına dayanmadığı dikkate alındığında VUK'un 30'uncu maddesine dâhil edilebilecek bir işlem olmadığı değerlendirilmektedir. Diğer yandan mükellef tarafından verilen beyannamenin ve bildirilen matrah tutarın dayanağının idarece yapılmış ön tespit olduğu açık olduğundan, idareye matrahın belirlenmesinde özel usuller kullanılmasına ilişkin takdir yetkisi verildiği söylenebilir. Bu usul VUK'un 370'inci maddesinde beyannamenin hangi şartlarda, hangi usule göre verileceği ve beyan edilmesi gereken matrah tutarının nasıl belirlendiği, özel olarak

¹⁶² Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 373

¹⁶³ Nas, "Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı ve Re'sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları", s. 44

¹⁶⁴ Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.

¹⁶⁵ Danıştay VDDK'nun 26.10.2001 tarih ve E.2001/220, K.2001/390 Sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=&dokid>, Erişim: 12.10.2022

düzenlenmiştir. Buna göre bahse konu takdir yetkisi harici karinelere dayalı ön tespiti yapmakla görevli Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna ait olmaktadır.

VUK'un 30'uncu maddesi mucibince, tarh işleminin re'sen olabilmesi için tarhiyata konu matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilmiş olması ya da vergi inceleme raporlarında tespit edilmiş olması şarttır. Hâlbuki VUK'un 370'inci maddesinde yer alan izaha davetin şartlarından ikisi mükellefin takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmemiş olmasıdır. Dolayısıyla izaha davet kapsamındaki vergi asıllarına ilişkin tarhiyatın re'sen olması mümkün görünmemektedir. Zira üzerinden vergi tarh edilen matrah ne takdir komisyonu tarafından takdir edilmiş ne de vergi inceleme raporlarında yer almıştır. Her ne kadar söz konusu beyan idarece yapılan bir ön tespite dayanıyor olsa bile söz konusu ön tespitin kesin bir matrah takdiri olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira bu aşamada izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vermesi, mükellefin kendi takdirindedir.

Re'sen vergi tarhi işlemine "re'sen" niteliğini veren unsur zaten matrahın idare tarafından takdir edilmiş olmasıdır. Zira her halükârda bir fiil olarak tarhiyat işlemi (vergi tutarının hesaplanması) zaten vergi idaresinin kendisi tarafından gerçekleştirilmektedir. Aynı şekilde beyan usulüne bu niteliğini veren şey, matrahın mükellefin kendisi tarafından belirlenmiş olmasıdır. Dolayısıyla izaha davet kapsamında matrahın belirlenmesi ilgili kanun maddesi kapsamında özel usullere tabi kılındığından nev'i şahsına münhasır olmakla birlikte, beyan usulüne daha yakın bir nitelik arz etmektedir.

Kaldı ki düzenleme kapsamında yapılan tarhiyatın, (en azından biçimsel olarak) süresi geçtikten sonra mükellef tarafından verilen beyanlar üzerine yapıldığı açıktır. Re'sen tarh usulünde ise şekli ve maddi anlamda insiyatif tümüyle vergi idaresinde bulunmaktadır. Zaten izaha davete göre VUK'un 378/2 ve İYUK'un 27'nci maddeleri gereğince (ihtirazi kayıt ile vergi hatası bulunan durumlar hariç) tarh edilen vergilere (vergi aslına) karşı dava yoluna gidilememesi, gerçekleştirilen tarhiyatın re'sen olmadığına ilişkin karinelere bir tanesi olarak ifade edilebilir.

Dolayısıyla izaha davet kapsamında izahın reddi üzerine ağır cezai yaptırımlara ve vergi incelemesine maruz kalmamak amacıyla çekinceli olarak verilen beyannameler

mükellefin kabul etmediği hususları içerebileceğinden, ilgili ön tespitin hukuksal denetiminin yapılması bakımından ilgili beyannamenin ihtirazi kayıt konulmak suretiyle verilebilmesi mümkün olmalıdır. Mükellefin hiçbir baskı ve zorlama olmadan belirlediği matrah tutarını içeren ve süresinde verilen beyannamelere bile ihtirazi kayıt konulmak suretiyle dava açılabilmesi mümkün iken, elbette bu hakkın izaha davet kapsamında çekinceli olarak verilen beyannameler bakımından kullanılmasının mümkün olması gerektiği düşünülmektedir.

İYUK'un 27'nci maddesine göre *ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların*, tahsil işlemlerini durdurması mümkün değildir. Dolayısıyla izaha davet kapsamında bu haktan yararlanılmasının tahsil işlemlerini durdurucu bir etkisi zaten bulunmamaktadır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi ile Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararları'nda¹⁶⁶ *pişmanlık beyanı olmaksızın kendiliğinden verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuk ve kesilen cezalar için dava yoluna gidilebileceğine* hükmedilmiştir. Tüm bu sebeplerle kanaatimizce izaha davet kapsamında açıklaması kabul edilmeyen mükellefler tarafından çekinceli olarak verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmak suretiyle tahakkuk ettirilen vergi asılları için dava yoluna başvurulabilmesi mümkündür.

Diğer yandan, Ön Tespit Ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan ön tespit işlemini takdir komisyonlarının matrah takdiri gibi nitelendirmek doğru değildir. Zira takdir komisyonu tarafından yapılan matrah takdiri, tarha hazırlayıcı bir işlem olması bakımından nihai bir işlem olup, ilgili tarhiyat bu işleme dayanmaktadır. Hâlbuki izah komisyonu tarafından gerçekleştirilen ön tespit henüz hukuki sonuç doğurmaya başlamamış, kesinleşmemiş bir hazırlık işlemidir. Zira komisyonun izahın reddi kararı sonrasında izaha davetin şartlarını yerine getirmeyen mükellefler için doğrudan tarhiyat işlemi yapılamamakta, matrahın kesin olarak takdir edilmesi için mükellefin takdir komisyonuna veya incelemeye sevkı sağlanmaktadır. Ayrıca, vergi hukukunda kıyas yasağı bulunduğu dikkate alındığında ilgili kanun maddesinde (VUK'un 30'uncu

¹⁶⁶ 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Anayasa Mahkemesinin 2016/70 sayılı Kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E.2012/412, K.2013/232 sayılı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/08/20200811-3.pdf>, Erişim: 22.11.2022

maddesi) takdir komisyonu ifadesi geçmekte olduğundan, buna ilişkin hükmün kıyasen izah komisyonu için geçerli olabileceğini söylemek mümkün değildir.

519 no.lu Tebliğ'e göre indirimli ceza uygulanması için gerekli şartları taşımadığı sonradan anlaşılan mükelleflerin verecekleri beyannameler üzerine ziyaa uğratılan vergi üzerinden kesilen indirimli vergi ziyai cezasının (kendiliğinden verilen beyannameler için uygulanan) %50'ye tamamlanacağı düzenlemesi dahi esasen yapılan tarhiyatın, normatif olarak beyan usulüne yakın bir mahiyete haiz olduğunu göstermektedir.¹⁶⁷

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyat usulünde tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleşmediğinden bu kapsamda yer alan vergi aslı ve cezalar için vergi daireleri tarafından ihbarname tanzim edilerek mükellefe tebliğ edilmektedir.¹⁶⁸ İzaha davet kapsamında ise söz konusu tarhiyat bir önceki paragrafta ifade ettiğimiz üzere mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden yapıldığından tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda, tahsilat ise 30 gün içinde gerçekleşmekte; vergi aslı için ayrıca bir vergi ihbarnamesi düzenlenmemektedir.

Bu itibarla, izaha davet kapsamında süresi geçtikten sonra mükellef tarafından verilen beyannameler üzerine vergi dairesi tarafından yapılan vergi aslına ilişkin tarhiyata karşı (söz konusu tarhiyatlarda vergi hatası bulunması haricinde) mükellefin dava açma imkânı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, tarh edilen indirimli vergi ziyai cezası için vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu sebeple mükellefin sadece kendisine tebliğ edilen (ceza) ihbarnameye karşı vergi mahkemelerinde dava açması mümkündür.

Diğer yandan izaha davet kapsamında tarh edilen vergi aslı için uzlaşma imkânı bulunmadığı dikkate alındığında, re'sen (veya ikmalen) tarh edilen vergi asılları için geçerli olan bir imkânın izaha davet kapsamında tarh edilen vergi aslı için geçerli olmaması, söz konusu tarhiyatın niteliğinin re'sen olmadığını göstermektedir.

¹⁶⁷ Nas, "Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı ve Re'sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları", s. 32

¹⁶⁸ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 133

2.5.4. İzaha Davetin Tarhiyat Öncesi Hazırlık İşlemleri ile İlişkisi

2.5.4.1. Genel Olarak

Vergi düzeninde normal şartlarda beyana dayalı tarhiyat geçerli olduğu için beyanların doğruluğunun tespiti ve mükellefiyete ilişkin sorumlulukların eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi bakımından yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi bazı denetim araçları kullanılmaktadır. Bu araçlara, vergi yazınındaki bazı görüşlere göre izaha davet ile birlikte tarha hazırlayıcı ön işlemler üst başlığı altında yer verilmektedir.¹⁶⁹ Bunlardan vergi incelemesi ve yoklama bir denetim usulü iken arama ve bilgi toplama ise, denetim usullerine veri temin eden ve onlarla yakın ilişki içinde olan bilgi edinme yollarıdır.¹⁷⁰

Diğer yandan söz konusu denetim araçlarını tarha hazırlayan ön işlemlerden ziyade mükelleflerin denetlenmesinde kullanılan denetim araçları olarak tanımlayan görüşler de mevcuttur.¹⁷¹ Denetim yolları vergi yazınında bir denetim usulü olarak genel güvenlik önlemleri olarak da tanımlanmaktadırlar.¹⁷² Esasen denetim, bu usul araçlarını ihtiva eden bir çatı kavram olarak değerlendirilebilir. Başta 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu olmak üzere denetim kavramı bu anlamda kullanılmıştır.¹⁷³

Kanaatimizce izaha davetin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik bir işlevi bulunsa bile aynı zamanda tarha hazırlayıcı bir takım işlemleri içrek olduğu gerçeği yadsınamaz. Zira izaha davet süreci neticesinde mükellefin şartlara uygun olarak beyanname vermesini takiben tarhiyat işlemi gerçekleştirildiğinden, bu yönüyle izaha davetin tarha hazırlayıcı bir ön işlem mahiyetinde olduğu açıktır. Ancak izahın reddi sonucunda beyanname verilmemesi halinde ise mükellef incelemeye sevk edileceği için, bu açıdan izaha davetin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun

¹⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s.107

¹⁷⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2015, ss.147-148

¹⁷¹ Saban, 2021, s. 362; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 235

¹⁷² Kırbaş, s. 155

¹⁷³ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 39

tespitine yönelik bir amacı ve sonucu olduğu söylenebilir. Bu itibarla yetkili komisyon kararlarına karşı mükellefin göstereceği davranışa göre farklı alternatif kararlar alınacağından izaha davetin hem tarhiyata hazırlık bakımından bir ön işlem, hem de incelemeye sevk kararı verilmesi yönünden bir denetim yolu işlevi bulunduğu söylenebilir.

Matrah takdir edildikten sonra vergilendirme süreci kapsamında asıl belirleyici¹⁷⁴ olan, yani kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) sübjektif birel idari işlem, tarhiyat işlemidir.¹⁷⁵ İzaha davet, mükellefin henüz matrah takdiri için vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yürütülen bir süreç olduğundan tıpkı diğer tarhiyata hazırlık işlemlerinde olduğu gibi vergi kayıp ve kaçığına mani olmak suretiyle vergi matrahının kavranması amacıyla matuf olarak fonksiyon icra etmektedir. İzaha davet ile diğer tarhiyat öncesi hazırlık işlemleri arasında bir tamamlayıcılık ilişkisi olduğundan birbirleriyle olan etkileşimleri bakımından değerlendirilmeleri gerekir.

Sonuç olarak, bilgi toplama, yoklama ve inceleme usulleri ile izaha davet arasında farklılıklarına rağmen yakın ve girift bir ilişki bulunduğu düşüncesindeyiz. Zira bilgi toplama ve yoklama araçları yoluyla ön tespite kaynaklık eden (vergi ziyayı bulunduğuna işaret eden) emarelerin ya da bulguların temin edilmesi sayesinde izaha davetin etkinliği ve işlerliği sağlanmakta olup, uyuşmazlığın önlenemediği noktada ise devreye tarha hazırlayıcı bir süreç olarak vergi incelemesi girmektedir. Görüldüğü üzere izaha davetin incelemeye sevk kararı yönünden tarha hazırlayıcı bir yönü bulunduğu gibi şartlara uygun olarak beyanname verilmesi bakımından da idari bir çözüm usulü olarak işlev gördüğü söylenebilir. Bu minvalde izaha davet sürecinde, izahı kabul edilmeyen mükellefin beyanname vermemesi durumunda yetkili komisyon tarafından incelemeye sevk kararı alınarak tarhiyata hazırlayıcı bir sürecin gerekçesi oluşturulurken, izaha davet kapsamında şartlara uygun olarak beyanname verilmesi durumunda ise idari/barışçıl bir çözüm usulü ile muhtemel bir uyuşmazlığın önüne geçilmiş olmaktadır.

¹⁷⁴ Asli idari işlem.

¹⁷⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s.107

2.5.4.2. Yoklama ile İzaha Davet İlişkisi

Vergi idaresinin denetim araçlarından olan yoklama, yetkili memurlar eliyle vergilendirmeye (mükellefiyete) ilişkin bir kısım maddi unsurların (maddi olaylar, kayıtlar, konular) doğruluğunun tetkik edilmesi anlamına gelmektedir. Bu meyanda vergi idaresi bir denetim aracı olan yoklama usulü ile vergiyi doğuran olayla ilgili varsa bilgisi dışında kalmış bilgi ve belgeleri temin ve kayıt düzenini sistematik olarak kontrol etmektedir.¹⁷⁶ Tutanakla kayıt altına alınan bulgular, kesilecek cezalar ve tarh edilecek vergiler bakımından delil ve gerekçe mahiyetini haizdir.¹⁷⁷ Bu itibarla, yoklama tutanakları kapsamında elde edilen bulguların ya da verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin emarelerin, yetkili komisyonca yapılmış ön tespit bakımından bir dayanak olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla yoklama yoluyla izaha davet kurumuna işlerlik kazandırıldığı ve bu yönüyle aralarında nedensellik ilişkisi bulunduğu anlaşılmaktadır.

Bu usul belli bir zaman ile sınırlı olmayıp, her zaman icra edilebilir. Bununla birlikte yoklama esnasında yapılan tespitler sadece o zaman dilimine münhasır bulunmaktadır. VUK'un 127/c maddesine göre yoklama memurlarının verilmiş bir mahkeme kararı bulunmamasına rağmen yasal defter ve belgeler haricinde vergi ziyana işaret eden başka maddi unsurları da (kayıt, belge vb.) alma hakkı bulunmaktadır. Yine aynı şekilde taşıtta bulunması gereken bazı belgelerin (taşıma ve sevk irsaliyesi, fatura gibi) mevcut olmaması durumunda bahse konu belgelerin ibrazına kadar taşıtın alıkonulması mümkündür. Zikrettiğimiz alıkoyma yetkisi ceza hukuku bakımından bir "zapt" yetkisi olup, T.C Anayasası'nın 20'inci maddesinin değişik birinci fıkrası¹⁷⁸ mucibince yargıç kararı gerektirmektedir. Ayrıca CMK'nın 127'nci maddesine göre de el koymaya karar verme yetkisi hâkime verilmiştir. Dolayısıyla bu noktada hukuk devleti ilkesi gereğince zapta muhatap olan mükelleflere (mahkemeye) "itiraz" hakkının verilmesi gerekmektedir.¹⁷⁹

¹⁷⁶ Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 164

¹⁷⁷ Soydan, *a.g.e.*, s. 168

¹⁷⁸ (Değişik fıkra: 3/10/2001-4709/5 md.)

¹⁷⁹ Saban, 2021, ss.364-365; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.236-237

SABAN ve KANETİ'nin yoklama kapsamındaki el koyma işlemine ilişkin eleştirileri haklı olup, kanaatimizce yoklama sürecinde (itiraz hakkı bulunmayan) zapt yoluyla temin edilen bir kısım kayıt ve belgelerden sağlanan emareler, ön tespiti konu oldukları takdirde ceza hukuku anlamında belirsizlik oluşturabilecektir. Bu itibarla gecikmesinde telafisi imkânsız zararların doğması durumu hariç, izaha davet usulünün temel esaslarından birisi olan ön tespit sürecinin hukuki meşruiyetinin temini bakımından bahse konu zapt işlemine karşı (mahkemeye) itiraz hakkının getirilmesi ve hatta yoklama kapsamındaki el koyma fiilinin yargıç kararı ile yapılması gerektiği, kanaatindeyiz.

Yoklama vergi dairesi tarafından yapılan bir durum tespiti olduğundan bu aşamada herhangi bir vergi ziyai cezası kesilmemekte, vergi kaybına ilişkin durum tutanağa bağlanarak ekinde yer alan bilgi ve belgeler incelenmek üzere vergi dairesine intikal ettirilmektedir. İzaha davetin bu noktadaki işlevi, vergi kaybına yol açtığı düşünülen (buna dair şüphe duyulan) harici karinelere (emarelere) dayanarak yetkili komisyon tarafından yapılan ön tespiti konu hususun, mükellefin açıklamalarından yararlanmak suretiyle vergi incelemesine (ya da takdir komisyonuna) sevkine gerek olup olmadığına karar verilmesidir.¹⁸⁰

Yoklama sonucunda, mükellefiyet tesisine yahut terkin ettirilmesine, tarhiyata, matrah takdirine, vergi incelemesine, el koyulan bazı malların tasfiyesine ya da ceza uygulanmasına yol açılabileceği için işlemlerin ve düzenlenen yoklama fişlerinin usul hükümlerine uygun olması şarttır.¹⁸¹

VUK'un 131 ve 132/A maddeleri mucibince yoklama faaliyeti sonucunda elde edilen bilgi ve bulguların usulüne uygun olarak düzenlenmiş yoklama fişlerine işlenmesi, ön tespit işleminin hukuki geçerliliği bakımından çok önemlidir. Aksi takdirde usulüne uygun olmayan şekilde tanzim edilmiş yoklama fişleri hukuki bakımdan ön tespiti dayanak olamazlar. Bu meyanda yetkili komisyonun, görevli memurlar yoluyla kendisine

¹⁸⁰ Çam, s. 193

¹⁸¹ Kırbaş, s. 157

intikal ettirilen harici karinelerin istinat ettiği yoklama tutanaklarını, usulüne uygun olarak tanzim edilip edilmemesi bakımından kontrol etmesi yerinde olacaktır.

2.5.4.3. Vergi İncelemesi ile İzaha Davet İlişkisi

İncelemek fiili *bir işi veya bir şeyi ele alıp özelliklerini, ayrıntılarını inceden inceye, özenli bir biçimde anlamaya, öğrenmeye çalışmak, tetkik etmek*¹⁸², anlamına gelmektedir. Bu faaliyetin tarihsel süreç ve toplum hayatı içinde *ince eleyip, sık dokumak* deyimini şeklinde tanımlandığını görmekteyiz. Bu deyim ise, *bir şeyi bütün ayrıntılarıyla araştırmak, gözden veya elden geçirmek*¹⁸³ şeklinde anlamlandırılmış yahut ifade edilmiştir.

VUK'un 134'üncü maddesine göre, vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacını gütmektedir. Özellikle beyana dayalı vergilendirme işlemlerinde beyan edilen matrahın doğruluğunun denetlenmesine yönelik olarak araştırma ve önleme işlevlerine sahiptir. Söz konusu araştırma, inceleme esnasında ihtiyaç duyulduğu takdirde ticari değeri olan malların fiili sayımının yapılması ya da tanık ifadesine başvurulması mümkündür. Vergi incelemesi, tarhiyat öncesi hazırlayıcı bir işlem olarak tek yanlı ve basit işlemler içinde yer almaktadır.¹⁸⁴

İnceleme sürecinin idari olarak düzenlenmesine yönelik olarak ayrıca *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik* çıkarılmıştır. VUK'un 370'inci maddesine göre mükellef tarafından yapılan izahın değerlendirilmesi sonucunda vergi ziyaına sebebiyet verilmediği anlaşıldığı takdirde ön tespitte konu hususa ilişkin olarak vergi incelemesi yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bunun haricinde, tarhiyatın ikmalî ve gerekli olan

¹⁸² <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim: 26.10.2022

¹⁸³ <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim: 26.10.2022

¹⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s.108

tüm durumlarda vergi incelemesi yapılması mümkündür. Bu itibarla izaha davet düzenlemesinin vergi incelemesi sürecini olumsuz anlamda dışlamadığı ve gerektiği takdirde vergi incelemesi yapılmasına mani olmadığı anlaşılmaktadır.

Vergi denetim politikasından sorumlu Vergi Denetim Kurulu'nun bakış açısıyla vergi incelemelerinin amacı, *ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*. Bununla birlikte amaca ilişkin olarak; *vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergisel hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması*¹⁸⁵ hususları da ifade edilmiştir.

Vergi idaresi bazı durumlarda mükelleflerin beyanlarıyla yetinmeyip, gizli kalmış matrah unsurlarını ortaya çıkarmak için vergiyi doğuran olayla ilgili tüm işlemlerin daha derinlemesine ve ayrıntılı şekilde tetkik edilmesini isteyebilir. Bu amaçla yapılan vergi incelemesi vergi kayıp ve kaçagını önleme işlevini haizdir. Beyana dayalı sistemin sağlıklı işlemesi bakımından vergi incelemelerinin yaygın olması ve etkinliği çok önemlidir.¹⁸⁶

Mükellefiyete ilişkin işlemlerin anayasa gibi üst hukuk ilkeleri ile vergi kanunları ve diğer genel düzenleyici işlemlere uygun olarak gerçekleştirildiğinden emin olmak için her türlü bilgi ve belge ile randıman, revizyon, karşıt inceleme gibi teknik usullerden yararlanarak gerçekleştirilen bir faaliyet olan vergi incelemesi sonucunda, yükümlü veya sorumlulara ilişkin tarh işleminin gerekçesini oluşturan inceleme raporu tanzim edilmektedir.¹⁸⁷ Vergi ilişkisine rengini veren zor ya da icbar unsurları inceleme süreci kapsamında kullanılan yetkiler bakımından da geçerlidir. Vergi kaçırıldığına dair makul şüphe derecesinde emarelerin mevcudiyeti durumunda vergi incelemesi, arama

¹⁸⁵ VDK Başkanlığı, Faaliyet Raporu (2021), s. 14, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, Erişim: 26.10.2022

¹⁸⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 150

¹⁸⁷ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 85

yetkisinin kullanılması suretiyle suç delillerinin ortaya çıkarılmasına matuf bir şekle ve mahiyete bürünmektedir.¹⁸⁸

Bu çerçevede mükellefiyetle ilgili maddi olay, kayıt ve konuların ayrıntılı ve derinlemesine bir biçimde incelenmesi yetkili memurlar¹⁸⁹ tarafından gerçekleştirilmektedir. Daha önce inceleme yapılmış olması ya da re'sen takdire gidilmiş olması aynı konuya dair yeniden vergi incelemesi yapılmasına mani değildir. İnceleme kapsamında sadece defter ve belgeler değil, *tanık ifadeleri, istihbarat arşiv bilgileri, maddi kontroller, beyannameler, fiili envanterin yapılması bakımından işletmelere ait ekonomik değerler ve beyanname unsurları* da yer almaktadır. İncelemeye yetkili memurlar, raporlarını düzenlerken kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküler gibi düzenleyici işlemlere aykırı hareket edemezler. Ancak bu düzenleyici işlemlerin kanuna aykırı olduğu düşünülüyorsa, ayrıca bir rapor hazırlanarak Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmelidir.¹⁹⁰

İnceleme sonucunda hazırlanan raporlar, sübjektif birel işlem olan tarhiyatın gerekçesi ve onun ön hazırlığı (hazırlık işlemi) olarak değerlendirildiğinden, doğrudan dava konusu yapılamazlar. Mükellefi belli bir borç yükünün altına sokması itibariye yükümlendirici, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle kurulmuş olan hukuki ilişkinin konusu olan matrahın belirlenmesi bakımından ise tespit edici niteliği bulunan tarh işleminin, karar aşaması bakımından tekemmül edip hukuk âleminde ortaya çıkması için matrahın takdir edilmesi zorunlu olup, bu ise tarha hazırlayıcı işlemleri gerektirmektedir. Elbette ki tarha hazırlayıcı işlemler de idari işlem olup, unsurları bakımından tıpkı tarhiyat işlemi gibi hukuka aykırılık taşıyabilirler. Ancak bu aykırılıklar nihai işlemin (tarhiyatın) tekemmül etmek suretiyle hukuki sonuçlarını doğurup iptal davasına konu edilmesi durumunda, söz konusu işlemin unsurları bakımından mahkemece ele alınabilir.¹⁹¹

¹⁸⁸ Soydan, **a.g.e.**, s. 211

¹⁸⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesi.

¹⁹⁰ Kırbaş, ss. 158-160

¹⁹¹ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 2015, s. 231

Zira çalışmamızın ilgili bölümünde açıkladığımız üzere tarhiyat öncesi hazırlık işlemleri, “zincir işlem” kuramına göre birbirinden ayrılması mümkün olmayan ve potansiyel olarak (tarhiyata sebep olma ihtimali bakımından) hukuki durumda yeni bir etki yaratmakla birlikte icrai olmadığından tek başına hukuki bir sonuç doğurmayan, ancak kendisinden sonra gelen işlemler için dayanak olan tamamlayıcı unsurlardır. Bu bahsin ayrıntılı hukuki açıklamasını tarhiyatın niteliği konusunu analiz ettiğimiz tezin ilgili bölümüne havale ediyoruz.

Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanmış olması izaha davetin uygulanmasına mani şartlardan bir tanesidir. Zira izaha davetin uygulanabilmesi için yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitin, vergi incelemesine başlanmadan önceki bir tarihe ait olması gerekir. Vergi incelemesine başlandığının kabulü ise buna dair tebligatın ilgili mükellefe tebliğ edilmesi ile mümkündür. Şu hususu da ifade etmek isterim ki izaha davetten yararlanan mükelleflerin vergi incelemesine tabi olmaması, sadece ön tespiti konu hususlar bakımından geçerlidir. Dolayısıyla ön tespiti ilişkin yıl bakımından mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması, ancak bu incelemenin ön tespit bakımından sınırlandırılması mümkündür.

VUK’un 138’inci maddesine göre daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir. Görüldüğü üzere yasa koyucu daha önce vergi incelemesi yapılan bir konuda, tekrar inceleme yapılması için bir engel olmadığına dair ayrıca bir düzenleme yaparken, aynı Kanunun 370’inci maddesinde düzenlenen izaha davet kapsamında vergi ziyayı bulunmadığına kanaat getirilen bir mevzuda mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceğini düzenlemektedir. Vergi incelemesi yoluyla derinlemesine tetkik edilen ve rapor hazırlanan bir konuda bile yeniden inceleme yapılması mümkünken, izaha davet kapsamında vergi ziyasına sebebiyet verilmediği kanaatine varılan bir konu bakımından daha sonra vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılıp yapılmayacağına ilişkin bir düzenlemenin bulunmaması yasal bir boşluk olarak nitelendirilebilir. Bu sebeple izahı makul bulunmak suretiyle vergi ziyasına yol açılmadığına kanaat getirilen konular bakımından daha sonra

tespit edilen bilgi, belge ve bulgular çerçevesinde inceleme yapılmasına mani bir durum olmayacağına ilişkin yasal bir değişiklik yapılmasının faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

Vergi incelemesi ilke olarak işyerinde yürütülmesi gerekli bir faaliyettir. Ancak işyerinin söz konusu faaliyetin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine olanak sağlamayacağı düşünülüyorsa yahut yükümlünün talebi varsa, inceleme faaliyeti denetim elemanının bağlı olduğu resmi dairede yapılabilir. Bu durumda denetim elemanı yükümlüye defter ve belgelerin ibrazı için yazı ile tebligatta bulunur. Vergi incelemesinin resmi dairede başlatılabilmesi için yükümlüye yazılı davet yapılması şarttır. Söz konusu yazıda incelemenin konusu ve incelemeye başlanıldığı hususları yer almalıdır. Aksi takdirde KANETİ'ye göre, usulüne uygun olarak yapılmamış vergi incelemeleri sonucunda tanzim edilen inceleme raporları hukuka aykırı delil kapsamında değerlendirilecektir. Bazı Danıştay kararlarında bu yönde değerlendirmelerin yer aldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK'un 140 ve 141'inci maddelerinde incelemenin usulüne dair güvence ilkeleri mevcuttur.¹⁹²

Kanaatimizce, usul hükümlerine aykırı şekilde yürütülmüş bir inceleme sonucunda tanzim edilen vergi tekniği raporları, ön tespit bakımından geçerli bir hukuki dayanak olamayacaktır. Bu sebeple yetkili komisyonun sahte belge kullanımına ilişkin ön tespiti konu emarelerin, bulguların yer aldığı (sahte belge düzenleyicisi bakımından tanzim edilen) vergi tekniği raporlarını değerlendirirken incelemenin başlangıcından raporlama sürecine kadar yürütülen aşamaların hukuka uygun olup olmadığını dikkate alması SMİYB kullanımına ilişkin ön tespitin hukuksal geçerliliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Zira VUK'un 140'ncı maddesinin birinci paragrafının 5'inci fıkrasına göre, *Vergi incelemesi yapanlar, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*

Mükellefin izaha davet edilmesine benzeyen bir uygulama olarak, Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın inceleme sırasında gerekli gördükleri durumlarda ya da talep üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinlemeleri mümkündür. İdari işlem

¹⁹² Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.240-241

henüz devam ederken işleme muhatap mükellefin ve süreçte yetkisi bulunan inceleme elemanının dinlenmesi “dinlenilme hakkı” bağlamında olumlu bir gelişmedir. Ancak SOYDAN’a göre bu düzenleme usulen getirilmiş olup, uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren vergi konusunda mükellefin temsilcisinin dinlenilme hakkının bulunmaması, söz konusu ilkenin (dinlenilme hakkı) eksik uygulandığını göstermektedir.¹⁹³ Bize göre de, inceleme safhasında bilgisine başvurulmuş mükellefin kendisi ile birlikte işletmenin muhasebe ve beyan işlemlerinden sorumlu uzmanlık bilgisine sahip muhasebeci veya mali müşavirinin de davet edilmesi, bahse konu usulün amacına ulaşması bakımından gereklidir.

Ancak KANETİ ve diğerlerine göre, inceleme esnasında fiilen kullanılan bu hakkın (dinlenilme hakkı) kanun maddesi ile ihdas edilmemiş olması, hukuki güvenlik açısından mahzurlar içermektedir. Bu sebeple mevzuatta yapılacak bir değişiklikle söz konusu uygulamanın “dinlenilme hakkı” çerçevesinde yasal bir zemine kavuşturulması şarttır. Aksi takdirde hukuksal dayanağı olmayan bir uygulamanın hukuka uygun bir işlem olduğunun kabulü mümkün olmayacaktır.¹⁹⁴ Bu itibarla, vergilendirmeye ilişkin ilkelerin, mündemiç oldukları değerlere uygun olarak uygulanabilmeleri ve sağlam bir zemine istinat etmeleri için kanun ve/veya anayasalarda yer almaları büyük önem arz etmektedir.¹⁹⁵

Dinlenilme hakkı Alman Anayasası’nda yer alan anayasal haklardan bir tanesidir. Buna göre, bir kişi kendisini ve haklarını etkileyebilecek bir karar alınmadan yahut idari bir işlem yapılmadan önce kendisini savunabilmeli, ifade edebilmelidir. Kanaatimizce, izaha davet kurumu ile yasal bir temele kavuşturulan dinlenilme hakkının, inceleme dâhil vergiye müteallik tüm süreçler bakımından genelleştirilmek suretiyle önce anayasaya sonra da bunun bir yansıması olarak kanun metinlerine aktarılması yerinde olacaktır. Esasen bu şekilde mükellefler kendilerini ilgilendiren herhangi bir idari işlem yapılmadan önce uyarılmakta, bilgilendirilmekte ve savunma yapabilmelerine imkân sağlanmaktadır. Bunun için mükellefler bakımından büyük önemi haiz bir hakkın

¹⁹³ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 374

¹⁹⁴ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 245

¹⁹⁵ Saban, s. 53

uygulamasının, idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılmasından ziyade hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak yasal güvenceye bağlanması, hukuk devletinin bir gereğidir.

Vergi incelemesi diğer denetim araçlarıyla karşılaştırıldığında çok daha fazla emek, yetkinlik ve zaman gerektiren bir usuldür. Bu sebeple inceleme kapsamında alınacak mükelleflerin seçimi, incelemenin etkinliği bakımından çok önemlidir. Zira sınırlı denetim kaynağının risk yönetimi kapsamında hazırlanmış bir plana bağlı olarak kullanılması, kaynak israfını önleyeceği gibi incelenmesi gerekmeyen mükelleflerin vergi uyumunun sağlanmasına da katkıda bulunacaktır.¹⁹⁶ Bu noktada izaha davet sürecinde vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin incelemeye sevk edilmemesi suretiyle mevcut incelemelerin etkinliğine katkıda bulunmaktadır.

ÖNER'e göre izaha davet uygulaması bir çeşit vergi incelemesi yöntemine benzetilmektedir.¹⁹⁷ İzaha davetin özellikle bilgi toplama ve inceleme gibi tarhiyat öncesi denetim usulleri ile yakın ilişki içinde bulunduğu dikkate alınmakla birlikte, salt karşılıklı ilişkileri ve benzerlikleri olan müesseselerden birinin diğerine dönüşmüş olduğunu söylemenin gerçekçi bir yaklaşım olmadığı kanaatindeyiz. Zira izaha davet uygulamasında mükellefin izahı kabul edilerek vergi ziyayı bulunmadığına hükmedildiği takdirde o konuya ilişkin olarak herhangi bir vergi incelemesi yapılamayacaktır. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun mükellefin vergi ziyasının bulunmadığına dair izahını reddettiği takdirde ise mükellefin izaha davetin şartlarını yerine getirmemesi durumunda konuya ilişkin olarak zaten takdir komisyonuna ya da vergi incelemesine sevk işlemi yapılacaktır. Dolayısıyla, izaha davet kapsamında yetkili komisyon tarafından ön tespiti dayalı olarak bir mükellefin takdir komisyonuna veya vergi incelemesine sevk edilip edilmeyeceğinin kararı verilmiş olmaktadır.

Vergi idaresinin iç işlerini ilgilendiren inceleme ve denetim genelgesi kapsamında, tarh zamanaşımının son yılında bulunan konulara ilişkin vergi inceleme görevlerinin (iade talepli, adli makam talepli ve ihbar talepli olanlar hariç) en geç Haziran ayının sonuna kadar tamamlanması, diğerlerinin takdire sevk edilmesi şeklinde bir

¹⁹⁶ Çam, s. 195

¹⁹⁷ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, ss.167-168

uygulama söz konusu olup,¹⁹⁸ aynı uygulama izaha davet bakımından da geçerlidir. Zira zikredilen aydan sonra ortaya çıkacak vergi kaybı şüphesi bulunan emareler Ön Tespit Komisyonuna intikal ettirilmeyip, doğrudan takdire sevk edilecektir. Ancak zamanaşımı süresi dolmadığı halde izaha davet edilmesi gereken bazı mükelleflerin doğrudan takdire sevk edilmeleri kanunilik ve eşitlik bakımından mahsurlar içermektedir. Danıştay 4'üncü dairesinin kararına¹⁹⁹ göre, 31.11.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması durumunda mükellefin uzlaşmaya davet edilmeyeceğine ilişkin hüküm hukuka aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

2.5.4.4. Arama ile İzaha Davet İlişkisi

Bilgi edinme usullerinden olan arama, mükellef veya onunla ilişkili kişilerin özel yaşamlarına doğrudan müdahaleyi içerdiğinden çok dikkatli bir şekilde yürütülmesi icab eden bir süreç olup, 213 sayılı Kanunun 142 ila 147'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde yer almayan ve özellikle aramanın zamanı ile arama esnasında kimlerin bulunması gerektiğiyle ilgili hususlar bakımından Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun ilgili hükümleri dikkate alınacaktır.²⁰⁰

VUK'un 142'nci maddesine göre *ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.* Ancak arama yapılabilmesi için inceleme yetkisi bulunanların ihbarın ciddi olduğuna ve aramaya ihtiyaç bulunduğuna dair gerekçeli bir yazıyla yetkili sulh

¹⁹⁸ Bumin Doğrusöz, Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>, Erişim: 20.10.2022

¹⁹⁹ Danıştay 4.Dairesinin 30.09.2021 tarih ve E.2018/459, K.2021/4770 sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKEp4UkRRcFlNbGNhc2d2L1ZZYU5FMUlsMTloNUhsMThOeHNVOXpjeEZaaJN6cEM4a0VxalAwaWo1YTdzV2FJRUIGRFhJQXV6cjNNZWdsbVNVSVFBbFhyM3V2OEI2OVNrYkVaZis1UmNFVXljQXRwRVlwZUZKTlhKalo3UWQwK1V4b3hROXpnT0pjNG02clVRN3hkYlF2MFF4N0EzenVPdUhaT0RKanFIYUE1OS9PcVZ0YkxVNEFvVXNCDk5YQU1zcik=&arananKelime=4.%20Daire,2018/459,2021/4770>, Erişim: 15.11.2022

²⁰⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 147'nci maddesi.

yargıcından izin istemesi ve sulh yargıcının bu yönde karar alması şarttır. 143'üncü maddede ise arama ve el koyma işleminin nasıl yapılması gerektiğine dair usul şartları yer almaktadır. Arama kararı esasen el koyma yetkisini de içeren istisnai bir koruma önlemidir. Bu yönüyle arama işlemi mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleyi içeren idari bir işlemdir. Bununla birlikte tek başına bir denetim aracı olmayıp, vergi incelemesinde başvurulmuş istisnai bir yoldur.²⁰¹ Bu itibarla, arama yoluyla ele geçirilen emare veya bulguların izaha davet kurumuna kaynaklık etmesi mümkün değildir. Zira yapılan arama bir vergi incelemesi aşamasında veya bir ihbara dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla izaha davet ile arama usulleri arasında nedensellik ya da hukuki bakımdan bir ilişki bulunmadığı kanaatindeyiz.

KANETİ ve Diğerlerine göre, arama ve el koyma yetkisine karşı mükellefe itiraz hakkının tanınmaması ve el koymanın ancak gecikmede zarar doğabilecek durumlarda yapılacağına dair bir düzenleme bulunmaması, Anayasanın 20'nci maddesinin ikinci fıkrasına aykırıdır.²⁰² Ancak VUK'un 143'üncü maddesine baktığımızda burada aramada ele geçirilen bilgi ve belgelere nasıl el konulacağının usullerinin düzenlendiğini görüyoruz. Dolayısıyla el koyma yetkisinin yasal bir dayanağının bulunduğu ortadadır. Kaldı ki sulh yargıcından karar alınırken mahkemenin verdiği yetki VUK'un 142 ve 143'üncü maddelerini kapsamaktadır. Diğer yandan, aramanın şartlarından olan "mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması", anayasada yer alan "suç işlenmesinin önlenmesi" kavramının izdüşümü olarak değerlendirilebilir.

Burada Anayasanın 20'nci maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliğine etki eden bir düzenleme söz konusu olmakla birlikte, Anayasanın 13'üncü maddesine göre suç işlenmesinin önlenmesine matuf olarak temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaksızın, anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzeninin laik Cumhuriyet'in gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olarak yapılacak sınırlamalar hukuki meşruiyet içinde kabul edilmektedir. Ayrıca müdahalenin ancak yargıç kararı ile

²⁰¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.153

²⁰² Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 255

yapılabiliyor olması, hukuki güvenlik ve meşruiyetin temini bakımından anayasal ilkelerle uyumlu bir düzenlemedir.

Bununla birlikte arama işlemi gizlendiği iddia edilen bilgi ve belgeleri ele geçirmeye matuf olduğundan hukuki sınırlar içinde kişi hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi gerekli ve meşru olmakla birlikte, söz konusu müdahalenin ölçülülük ilkesine uygun olması büyük bir önem taşımaktadır. Aramada ele geçirilen ve el konulan bilgi ve belgeler arasında vergi ile ilgisi olmayan kişisel ve özel belgelere rastlanması, söz konusu arama işleminin ölçüsüz bir şekilde yapıldığını ve özel hayatın gizliliğinin ihlal edildiğini göstermektedir. Ceza Muhakemesi Kanununda bilgisayarlara el konulması dahi bir takım özel şartlara bağlanmışken, VUK'a göre özel eşya olduğu anlaşılanlar haricinde her şeye el koymak mümkündür. ELTİMUR'a göre bir denetim aracı olan arama yoluyla özel hayatın gizliliğine ölçüsüz bir şekilde yapılan müdahalelerin önlenmesi bakımından el koymaya ilişkin sürecin daha ayrıntılı düzenlenmesi ve el koymanın bazı şartlara bağlanması yararlı olacaktır.²⁰³ Aksi halde elde edilmek istenen sonuç ile bu sonuca varmak için kullanılan araç arasındaki orantısızlık bir takdir sakatlığına yol açabilecektir.²⁰⁴

Aramanın sonuçlarının izaha davet ile ilişkisi bakımından değerlendirilmesi noktasında farklı görüşler mevcuttur. ÇAM'a göre arama sonucunda incelemeye müteallik hususlar haricinde herhangi bir delil veya emare elde edilememişse izaha daveti gerektirecek bir durum söz konusu olamaz.²⁰⁵ UZUNÖNER ise ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmasa dahi mükellefin izaha davet edilmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir.²⁰⁶ Biz de bu konuya ilişkin olarak ÇAM gibi düşünmekteyiz. Kanaatimizce izaha davetin verginin ziyaa uğratıldığına dair herhangi bir emarenin varlığı durumunda uygulanabileceği düşünüldüğünde, arama sonucunda (inceleme

²⁰³ Eltimur, "Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, s. 351

²⁰⁴ H. Gökçe Zabunoğlu, "Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması", **MHD-Cilt: 13**, Sayı: 155, 2017, s. 2672, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/531d17ac44a04ccab3b38ce01acbddc9?s=vergini+anayasal+ilkeleri&pn=67>, Erişim: 11 Ekim 2022

²⁰⁵ Çam, s. 200

²⁰⁶ Uzunöner, s. 47

konusu haricinde) vergi kaçırıldığına dair herhangi bir delil, belirti, emare bulunamamışsa izaha daveti gerektirecek bir sebep yok demektir.

2.5.4.5. Bilgi Toplama ile İzaha Davet İlişkisi

Öncelikle şunu söylemek gerekir ki, vergilendirme sürecine ilişkin tüm karar ve tasarrufların gerçeğe uygunluğu, istinat edilen bilgi ve belgelerin etkin ve doğru bir şekilde temin edilmesi, değerlendirilmesi, sınıflandırılması ve muhafaza edilmesine bağlıdır. Bu sebeple bilgi toplama kurumu sadece izaha davet bakımından değil, vergi sisteminin bütünü bakımından büyük bir öneme sahiptir.²⁰⁷

Denetim araçlarından dördüncüsü olan bilgi toplama, VUK'un 148'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bilgi toplama, periyodik olarak bilgi toplama ile belli durumlarda talep üzerine bilgi toplama şeklinde ikili bir tasnife tabi tutulabilir. Kamu idareleri ilgili herkesten bilgi istemeye yetkilidirler. Söz konusu talebin, muhatapları tarafından yerine getirilmesi ise zorunlu bir ödev niteliğindedir. Ayrıca VUK'un 149 ve 150'nci maddeleri mucibince belirlenen kurum ve kuruluşlar belirli dönemlerde rutin olarak talep edilen bildirimleri vermek durumundadırlar. Sözlü veya yazılı olarak bilgi talep edilebilecek kişiler mükellef ve sorumlular haricinde bunlarla ilişki içinde bulunan üçüncü şahıslar da olabilir.

Kesilecek cezalara ve tarh edilecek vergilere ilişkin ön işlem niteliğindeki bu usûl doğrudan bir denetim aracı olmayıp, denetim fonksiyonunun bir bütünleyicisi olmaktadır. Bilgi toplama faaliyeti, idarenin tarhiyat işlemi için gerekli olan bilgilerin sürekli yahut talep üzerine veya arşivden temin edilmesinin yanında, söz konusu verilerin

²⁰⁷ M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Usul Kanunu Düzenlemesinde Bilgi Toplama", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2010, s. 1543, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/f766740d76114406b2e017dae0e4125b?s=vergi+ceza+hukuku&pn=127>, Erişim: 11.10.2022

sınıflandırılması, değerlendirilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanıma uygun hale getirilmesi fonksiyonlarını da içermektedir.²⁰⁸

Bilgi toplamaya yetkili Hazine ve Maliye Bakanlığı tüm kamu idarelerinden (Devlet, il özel idareleri, belediye ve köy idareleri gibi kamu hizmeti görmekle sorumlu tüzel kişiliği haiz idareler) istenmesi uygun olan tüm bilgileri talep edebilir. Aynı yetki kamu müesseseleri (ticaret ve sanayi odaları, barolar gibi) bakımından da geçerlidir. Bilgi istenilen veya bilgi vermekle ödevli kişi konu hakkında bilgisi olan veya mükellefle/vergi sorumlusuyla işlem yapan üçüncü kişiler de olabilir.²⁰⁹

Diğer yandan talep edilen bilgilerin verginin konusu ve vergilendirme işlemleriyle ilgili olması ve özel hayatın gizliliği ilkesine aykırı olmamasına dikkat edilmelidir.²¹⁰

Bilgi toplama kapsamında elde edilen verilerin VUK'un 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında vergilendirmede delil olarak kabul edildiği düşünüldüğünde, bilgi toplama ile izaha davet arasında yakın bir ilişki olduğu görülecektir. Bu kapsamda esasen izaha davetin temel gerekçesi olan verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin emareler, belirtiler, bulgular bilgi toplama usulü ile elde edilmiş olabilir. Diğer yandan ÇAM'a göre, izaha davet kapsamında mükelleflerden açıklama yoluyla bilgi sağlanması durumu, (bizce de) izaha davetin bir bilgi toplama usulü olduğunu göstermez.²¹¹

VUK'un 148'inci maddesine göre bilgi isteme yetkisine sahip olanlar ile 519 no.lu Tebliğ kapsamında yetkili komisyona bilgi vergi yetkisine haiz olanlar aynı makamlar olduğundan bilgi toplama yoluyla edinilen bilgiler izaha davet kapsamındaki ön tespit bakımından emare teşkil edebileceği için iki kurum arasında yakın bir işbirliği bulunmaktadır. Bu yönüyle bilgi toplama usulü, verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin emareleri ya da bulguları yetkili komisyona iletmesi bakımından izaha davetin bir

²⁰⁸ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 170

²⁰⁹ Doğrusöz, "Vergi Usul Kanunu Düzenlemesinde Bilgi Toplama", ss.1544-1545

²¹⁰ Doğrusöz, "Vergi Usul Kanununda Bilgi Toplama", s. 1551

²¹¹ Çam, s. 201

aracı olarak görülebilir. Bununla birlikte iki kurum arasında önemli farklılıkların olduğunu da ifade etmemiz gerekir.

Örneğin, 148’nci maddede düzenlenen bilgi toplama uygulamasında mükellefin ya da ilgili kişilerin bilgi vermesi temel olarak zorunlu iken, mükellefin izahta bulunması mecburi değildir ve yaptırımı yoktur. Bilgi toplama uygulamasında mükellefle ilgili diğer şahıslardan bilgi istenmesi mümkün iken izaha davet uygulamasında sadece mükellef ve sorumludan bilgi/açıklama istenebilir. Bilgi toplamada elde edilen veriler ile ne yapılacağı, idarenin nasıl davranacağı belli değilken, izaha davet usulünde ise sağlanan verilerle idarenin ne yapması gerektiği net olarak düzenlenmiştir. VUK’un 152’nci maddesine göre 150’nci maddede sayılanlar dışında bilgi toplama çerçevesinde yazılı kaynaklardan temin edilen her türlü bilgi istihbarat arşivinde gizli olarak muhafaza edilecek olup, bu bilgilerden kimlerin ne şekilde faydalanacağı hususu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.²¹²

Vergi idarelerince bu şekilde elde edilen bilgiler VUK’un 3’üncü maddesinin ikinci fıkrası mucibince vergilendirme bakımından delil olmakla birlikte, aynı zamanda kişisel veri olup bunların ilgili mevzuat kapsamında muhafaza edilmesi gereklidir. Anayasanın 20’nci maddesine göre kişiler kendileriyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller ancak kanunla düzenlenebilir. Bu meyanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun vergi mükelleflerinin haklarını koruma kabiliyetine sahip olup olmadıklarına ilişkin tereddütler bulunmaktadır. Zira ilgili Kanunun 28’inci maddesinde yer alan istisnalar çerçevesinde yasa hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Bu sebeple bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarları için gerekli olması halinde kişisel verilerin, bahse konu yasa kapsamındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın işlenmesi mümkün görünmektedir.²¹³

²¹² Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 352, 2018, s. 138.

²¹³ Saban, 2021, s. 383

2.6. İzaha Davetin Amacı ve Kapsamı

VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası mucibince Hazine ve Maliye Bakanlığı *ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili* kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden çıkarılan 519 no.lu Tebliğin 1'inci maddesinde belirtildiği üzere izaha davet uygulaması ile birlikte, başta ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamayı amaçlayan vergi incelemesi olmak üzere diğer bazı idari işlemlerin vergilendirme sürecini uzatmasının önüne geçilerek, vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması ve mükelleflerin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevkı neticesinde ağır müeyyidelerle karşılaşmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.²¹⁴ Yürürlükten kaldırılan bir önceki tebliğde de özü itibarıyla buna benzer bir amacın bulunduğu söylenebilir.²¹⁵

Dolayısıyla kimlerin hangi ön tespit konularına ilişkin olarak davet edilebileceğini ilgili Bakanlık belirleyecektir. Bakanlık bu yetkisini kullanmak suretiyle önce 482 no.lu Tebliğ, daha sonra 512 no.lu Tebliğ ile buna dair düzenlemeler yapmıştır. Önce çıkarılan tebliğde vergi türleri ve ön tespit konuları sayılmak suretiyle sınırlandırma yapılmıştır. Ancak daha sonra çıkarılan tebliğde sayma usulü ile yapılan sınırlandırma kaldırılmak suretiyle (VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiiller hariç) kapsam genişletilmiştir. 519 sıra no.lu Tebliğ'in 5.1'inci maddesinde yer alan "...verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet

²¹⁴ 519 sıra no.lu VUK GT. 30.07.2020 tarih ve 31201 sayılı RG.

²¹⁵ 25.07.2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 482 no.lu VUK Genel Tebliğinin 1'inci maddesi kapsamında izaha davet uygulaması ile birlikte, idare ile mükellefler arasındaki muhtemel ihtilafların azaltılması; idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi; olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesi sürecine mükelleflerin daha fazla katkıda bulunması suretiyle vergiye gönüllü uyum seviyesinin yükselmesi ve benzeri hususların amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca yeni tebliğ'in aksine, kapsama alınacak konular Bakanlık tarafından bu tebliğ ile sınırlandırılmak/sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

edilirler” şeklindeki ifadelerle baktığımızda haklarında ön tespit yapılacak kişilerin ancak “belirlenen konulara” münhasır olarak davet edileceği anlaşılmaktadır.

İzaha davetin kapsamına ilişkin belirlemenin idarenin genel düzenleyici işlemlerine bırakılması, verginin genelliği, eşitliği ve yasallığı ilkeleri gereğince uygun olmamıştır. Zira kurucu ana unsur olarak ilgili yasa maddesinde açıkça belirlenmesi gereken kapsamın, ucu açık bir ifade ile Bakanlığın neredeyse sınırları belli olmayan insiyatifine bırakılması verilen takdir yetkisinin keyfi bir biçimde kullanılmasına sebep olabilir. Bu sebeple izaha davetin özellikle kapsamının belirlenmesi konusunun yasal idare, hukuki güvenlik ve idarenin takdir yetkisi kavramları temelinde analiz edilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Kanun yapıcının herhangi bir sınırlama getirmediği bir konunun yoruma açık kavramlar kullanmak suretiyle Bakanlığın ilgili birimlerinin insiyatifine bırakılması yasallık, eşitlik, hukuki güvenlik gibi vergiye ilişkin anayasal ilkelerle çelişkili uygulamalara kapı açmış bulunmaktadır.²¹⁶ Bu durumda Anayasanın 10 ve 73/2’nci maddeleri kapsamında vergi yükünün dağılımında yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin olarak aynı durumda bulunan mükelleflerin tümünün izaha davet edilip edilmemesi noktasında belirsizlik bulunmaktadır.²¹⁷ Zira mükellefin izahının kabul edilmesi durumunda incelemeye sevk edilmeyen mükellef aynı zamanda ağır cezai yaptırımlardan da mahfuz kılınmış olacaktır. Dolayısıyla izaha davet düzenlemesi, idarenin mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale etmesine yönelik işlemlerine, doğrudan etki edebilme kabiliyetini haiz bulunmaktadır.²¹⁸

Zira kapsam noktasında, yasa metnine baktığımızda “*vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce...*” ifadelerinin bulunduğunu görmekteyiz. Bu ifadelerden anlaşıldığı kadarıyla herhangi bir vergi incelemesine yahut takdir komisyonu kararına konu olabilecek (VUK kapsamındaki) tüm

²¹⁶ Çam, s. 31

²¹⁷ Onur Sezer, “İzaha Davet Müessesesi: Kuramsal Çerçeve, Uygulama ve Değerlendirme”, **MHD-Cilt: 14**, Sayı: 164, 2018, s. 2409, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/2a37a0db896245b4a46ce1665118f377?s=izaha+davet&pn=53>, Erişim: 11.10.2022

²¹⁸ Çam, s. 3

vergi ve cezalar izaha davet kurumunun kapsamına dâhil olabilecektir, ya da en azından buna dair herhangi bir sınırlandırma söz konusu değildir. Dolayısıyla izaha davetin kapsamına dair yasa metninde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Hâlbuki tebliğde yapılan düzenlemede yasa ile sınırlanmayan bir konu, ilgili birimlerin yorum ve değerlendirmesine bırakılarak bir anlamda idarenin takdir yetkisi yoluyla sınırlandırılmaya açık hale getirilmiştir. Yasa yapıcının iradesinin idarenin takdir yetkisi ile değiştirilmesi, sınırlandırılması yahut buna dair bir yetkinin verilmesinin, verginin yasallığı ilkesi ile çelişmesi haricinde anayasal olarak “kuvvetler ayrılığı” anlamında yetki tecavüzü olarak nitelendirilebilecek şekilde hukukun temel ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Diğer yandan, güncel Tebliğ ile yapılan değişiklik, mülga Tebliğ’de sayılan konuların izaha davet kapsamında değerlendirilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla örneğin BA-BS form verilerinden ya da mülga Tebliğde sayılan diğer konulardan hareketle mükelleflerin izaha davet edilmesi ilgili birimlerin kararı (belirlemesi) ile mümkündür. Zira izaha daveti gerekli kılan bilgilerin bir kısmının temin edilmesi ayrıntılı ve geniş bir inceleme, araştırma gerektirirken, diğer bir kısım verilerin elde edilmesi risk analizi tabanlı çapraz kontroller sonucunda gerçekleşmektedir. Örneğin bir mükellefin mal/hizmet alışlarına ilişkin olarak vermiş bulunduğu BA formlarında yer alan veriler ile (fatura adet ve tutarları) karşı mükelleflerin vermiş bulunduğu (yani bahse/araştırmaya konu mükellefe mal/hizmet satan mükellefler) BS formlarında yer alan verilerin birbiriyle uyumlu olup olmadığı tespitinden yola çıkılarak mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkündür.²¹⁹

İzaha davet özü itibarıyla izaha muhtaç olan durumların veya olayların ilgisi mükellef tarafından açıklanmasını amaçlamaktadır. Bununla birlikte ilgili kanun ve tebliğ maddelerinde hangi durumların izaha muhtaç olup olmadığı hakkında herhangi bir belirleme yer almamaktadır. İspata ihtiyaç duyulan hususlar bakımından ekonomik yaklaşım ilkesi geçerli olduğundan, izaha davet kapsamında yer alan konuların şekilden ziyade özünün ortaya çıkarılması ve meselenin gerçek mahiyetinin belirlenmesi,

²¹⁹ Rençber, s. 138.

gerekmektedir. Zira biçim ve öz uyumu bulunması yönünden açıklamaya ihtiyaç bırakmayan konuların izaha davetin konusu olmaması gerektiği düşünülmektedir. Örneğin BA-BS form verileri kapsamında elde edilen çapraz kontrollere ilişkin verilerin zaten mükellefin bizatihi kendi bildirimlerine dayanması, (istisnai durumlar haricinde) ayrıca ilgisinin izahına ihtiyaç bırakmamaktadır.

Mülga 482 no.lu Tebliğ'e²²⁰ baktığımızda izaha davet kapsamına alınan bazı konuların aslında izaha muhtaç olmayan bariz ve net tespitleri içeren hususlar olduklarını görmekteyiz. Örneğin, kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyanlarının karşılaştırılması; beyannameden indirim konusu yapılan tutarların belirlenen üst sınırın üzerinde olması; geçmiş yıl zararlarının yasada düzenlenen usule aykırı olarak mahsup edilmesi, gibi konulara ilişkin tespitler aslında izaha muhtaç olmayan somut verilere dayalı bulgulardır. Dolayısıyla bunlara ilişkin tespitler izaha davetin değil, bağlı yetki doğrultusunda bir vergi incelemesinin konusu olması gerekir ki, yasal idare ilkesi de bunu zorunlu kılar.²²¹

İspata lüzum bırakmayan ikinci durum ise “ikrar” halidir. İkrar, bir konuya ilişkin olarak muhatabının vakanın doğruluğunu teyit veya itiraf etmesidir. İkrar, diğer tarafı ispat külfetinden kurtarmaktadır.²²² Aslında izaha davet usulünün mükellefin ikrarını teşvik etme yönünde bir maksadının bulunduğu söylenebilir. Zira mükellefin ön tespiti ilişkin olayın doğruluğunu kabul eden açıklaması üzerine vergi idaresi ayrıca bir araştırma (inceleme/takdir) faaliyetine girmemekte, adeta ikrarın bir ödülü olarak indirimli ceza ile ağır yaptırımların önüne geçmektedir.

²²⁰ Maliye Bakanlığı 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.

²²¹ Rençber, s. 142.

²²² Batı, s. 149

2.6.1. Kişi, Zaman ve Yer Bakımından İzaha Davet

VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrasına göre izaha davet edilecek kişi olarak sadece "mükellef" kavramı yer almakla birlikte bu ifade, VUK'un 8'inci maddesinin dördüncü fıkrası mucibince maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlü olan vergi sorumlularını da mündemiştir. Ayrıca söz konusu mükellefler ya da vergi sorumluları gerçek veya tüzel kişi olabilir.²²³ Ancak aynı maddenin (b) fıkrasına göre SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecek kişiler, sadece söz konusu fiili bizzat işleyen gerçek kişi fail, ya da tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olabilmektedir. Zira hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezai yaptırımlar sadece iddia edilen fiili bizzat icra eden gerçek kişiler bakımından geçerlidir. Dolayısıyla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun failinin tüzel kişiler olması mümkün değildir.²²⁴

VUK'un 370'inci maddesinde izaha davetin zamanı konusunda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bununla birlikte izaha davetin şartlarından olan incelemeye başlanmama yahut takdir komisyonuna sevk edilmeme unsurlarının mevcudiyetinden izaha davetin zaman bakımından bu aşamalardan evvel uygulanabileceği, diğer bir deyişle mükelleflerin tarh zamanaşımı süresi içinde ancak zikredilen aşamaya (incelemeye başlanmadan önce) tekabül eden zamana kadar izaha davet edilebileceği anlaşılmaktadır.²²⁵

Diğer yandan, vergi kanunlarının yürürlüğe girme ve kalkma zamanlarının bilinmesi kanunun hangi zaman diliminde meydana gelen olaylara uygulanıp uygulanmayacağının tespiti bakımından önem taşımaktadır.²²⁶ Vergi kanunları ilke olarak, diğer yasalar gibi yayınlandıkları tarihten sonra yürürlüğe girmekte ve hukuksal etkilerini göstermeye başlamaktadırlar. Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak sonradan çıkartılan yasaların geçmiş dönemlerin vergi yükünü arttırmaması gerekir. Geçmiş döneme ait vergi ilişkisine dair hukuki sonuçların meydana gelmesinden sonra

²²³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 83

²²⁴ Ceyda Ümit, "Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri" **Hacettepe HFD**, 11(1), 2021, 357-393, s. 366

²²⁵ Rençber, s. 40

²²⁶ Kırbaş, 2018, s. 48

yürürlüğe giren (yeni) yasaların geçmişe yürütülmesi gerçek geriye yürüme olarak vasıflandırılmakta ve anayasal ilkelere aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Yapılan yasal düzenlemenin geçmişte başlamış olup, hukuki sonuçlarını henüz meydana getirmemiş olan vergi ilişkisine uygulanması ise gerçek olmayan geriye yürüme olarak tanımlanmakta ve bunun uygulanmasının hukuki güvenlik ilkesine aykırı olmadığı belirtilmektedir. Türk vergi kanunlarında geçmişe yürüme konusunda ayrıntılı bir düzenleme bulunmamakla birlikte, *Anayasa Mahkemesinin 29.11.1966 tarih ve 11/44 sayılı kararında* hukuk devleti ilkesi gereğince kazanılmış hakların mahfuz olması gerektiği ifade edilmiştir.²²⁷

Bununla birlikte, bu ilkeye Anayasada ceza hukuku bakımından değinilmiştir. Buna göre 38'inci maddenin birinci paragrafına göre, *kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz*. TCK'nın 7'nci maddesinin birinci fıkrasına göre ise *kimseye, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı ceza verilemez*. Aynı şekilde Türk Medeni Kanunu, Türk Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi yasalarda da bu kurala yer verilmiştir. Yasaların geriye yürümeme ya da geçmişe etkili olmama ilkesi sadece Anayasa ve kanunlar bakımından değil, *yasa hükmünde olan uluslararası antlaşmalar, kanun hükmünde kararnameler, tüzükler, yönetmelikler ve iç düzenlemeler gibi diğer düzenleyici hukuk kuralları için de geçerlidir*.²²⁸

Türk Vergi Hukuku bağlamında ise vergi kanunlarının (kaçakçılık cezaları haricinde) vergi yükünü arttırmayan idari nitelikteki cezai hükümlerinin kural olarak geriye yönelik uygulanması mümkündür. Zira geriye yürümezlik ilkesi Anayasa'nın 38'inci maddesine göre Türk ceza kanunu kapsamındaki suç ve cezalara ilişkindir. Ancak vergi kanunlarının geriye yönelik olarak uygulanabilmesi için hukuki güvenlik ilkesi gereğince vergi yükünü arttırıcı olmaması gerekir.²²⁹ İzaha davet düzenlemesinin

²²⁷ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 65

²²⁸ Cevdet Atay, "Hukuk Kurallarının Zaman Yönünden Uygulanması", **LHD-Cilt: 11, Sayı: 125**, 2013, s. 15, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/1fc84329e16042a9a049e2b5adbe86a6?s=vergi+ceza+hukuku&pn=35>, Erişim: 11 Ekim 2022

²²⁹ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 44

getirilme amacının mükellefe bakan yönünün vergi yükünü azaltmak ve mükellefin vergi uyumunu temin etmek olduğu dikkate alındığında ileri sürülen şartların sağlanması durumunda vergi ziyaı cezasının % 80 oranında indirilmesi, vergi yükü bakımından mükelleflerin lehine olan bir durumdur. Dolayısıyla izaha davet kurumunun (15/7/2016 tarihinde kabul edilen 6728 Sayılı Kanun kapsamında) yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden önce meydana gelen ön tespiti konu vergiyi doğuran olaylar bakımından geçerli olması gerektiği kanaatindeyiz.

Ön tespiti konu olan hususların kaynağının vergiyi doğuran olay olduğu dikkate alındığında bunun ne zaman meydana geldiğinin doğru tespit edilmesi gerekir. VUK'un 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında vergiyi doğuran olayın tanımının yapılmadığı, sadece hukuksal neticesinin düzenlendiği görülmektedir. Bu sebeple her bir vergi kanunu vergiyi doğuran olayın ne ya da neler olduğunu ayrıca düzenlemiştir. Bu sebeple ilgili özel vergi kanununda tanımlanan vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın, izaha davetin yürürlüğe girdiği tarih bakımından büyük önemi vardır.²³⁰

Yürürlükteki vergi kanununa dayalı olarak gerçekleştirilen birel idari işlemler için hükmün geçerliliği ve 30 günlük kanuni dava açma süresi, muhataba yapılan yazılı bildirim ile başlamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince (yasama işlemi olan) kanunların geçmişe yürütülmemesi ilkesi aynı zamanda idarenin düzenleyici işlemleri açısından geçerli olduğundan geçmişe dönük olarak yeni yükümlülükler getirilemeyeceği gibi mevcut vergi yükünü arttırıcı hükümler de getirilemez. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten (ve tarhiyat şeklindeki hukuki sonuçlarını doğurduktan) sonra tesis edilen vergi yükünü arttırmaya dönük genel idari düzenlemeler gerçek geriye yürüme kapsamında değerlendirilmelidir. Geriye yürümemezlik ilkesi, kazanılmış hakları muhafaza etmenin yanında geçmişe etkisi bulunan ve yükümlülük getirici, yasaklayıcı ya da cezalandırıcı işlemlerin yapılmamasını da kapsar.²³¹

²³⁰ Kırbaş, s. 89

²³¹ Rabia Yılmaz, **Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 13; Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, ss.87-92

Bireylerin kazanılmış haklarının ve haklı beklentilerinin korunmasının gerekliliğine yönelik bir Danıştay kararında,²³² *İdareler, kendi görev alanlarını ilgilendiren yasa ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, her zaman, yönetmelik, tebliğ, genelge çıkarabilme ve bu düzenlemelerle, değişen koşullar dikkate alınarak, daha önceki düzenlemeler ile doğmuş bulunan objektif hukuki durumları, ileriye yönelik olarak yürürlükten kaldırma yetkisine sahip bulunmaktadır. Ancak, idareler, bu konudaki yetkilerini kullanırken önceki düzenlemeler kapsamında kişilerin kazanılmış haklarını ve haklı beklentilerini korumak zorundadırlar. Bu durum hukuk güvenliğinin ve hukuki istikrarın sağlanması açısından vazgeçilmez niteliktedir* şeklinde ifadeler yer almaktadır. Bu meyanda düzenleyici işlemlerin yürürlük tarihinden sonra ancak hukuken nihayete ermemiş işlemler bakımından geçerli olması gerektiği ifade edilebilir.

Bununla birlikte yürürlüğe yeni girmiş düzenleyici işlemin, aleyhe bir hüküm getirmediği takdirde geçmişe yürütülmesinde bir mahsur olmadığına dair bir Danıştay kararında²³³, *Yönetmeliğin eylem tarihinde yürürlükte olmamasına rağmen henüz haklarında nihai karar verilmemiş ilgililere uygulanmasının, aleyhte bir sonuç doğurması söz konusu olmadığından, Yönetmelik hükümlerinin, yürürlüğe girmesinden önce başlatılan, ancak soruşturma raporu tebliğ edilmemiş olan soruşturmalar hakkında da uygulanmasına yönelik yönetmeliğin Geçici 1.maddesinde hukuku aykırılık bulunmadığına, hükmedilmiştir.*

İdari işlemler bakımından geçerli olan geriye yürümeme ilkesi, düzenleyici işlemlerin yürürlüğe girmesine rağmen bazı durumlarda uygulanamamasına yol açtığından hukuki güven ilkesinin bir gereği olarak ilgili (yeni) düzenlemeye geçiş maddelerinin konulması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. *Örneğin Strasbourg İdare Mahkemesi 18.08.1992 tarihinde kabul edilip 19.08.1992 tarihinde Resmi Gazete’de*

²³² Danıştay 10’uncu Dairesinin 14.06.2011 tarih ve E.2007/5427, K.2011/2289 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, sayı: 128, s.250 vd., https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042553.pdf, Erişim: 27.10.2022

²³³ Danıştay 13’üncü Dairesinin 01.11.2013 tarih ve E.2010/2490, K.2013/2706 Sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, sayı: 136, ss.301-302, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042352.pdf, Erişim: 27.10.2022

yayımlanarak yürürlüğe giren, yabancı atıkların ithalini yasaklayan kararnameyi, o tarihe kadar meşru olarak yürütülen bu faaliyeti, geçiş önlemleri öngörmeden yasaklamak yoluna gittiği için hukuki güven ilkesine aykırı bulmuş ve ithalatçının zararının tazminine karar vermiştir.²³⁴ Bu minvalde, geçmişe etkili olmama ilkesinin öngörülen istisnalar bakımından geçerli olmaması durumunun hukuki güvenliği tehlikeye atmaması için (ki yeni yasa hükümlerinin istisna konularına yönelik olarak geçmişe etkili biçimde uygulanması mümkün olduğundan) ihdas edilen düzenlemelerde geçiş hükümlerine yer verilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.²³⁵

Kapsam bakımından ise, vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin geçerli olduğu yer bakımından “mülkilik” ve “şahsılık” ilkeleri dikkate alınmaktadır. Mülkilik (kaynak) ilkesine göre ilgili kanuni düzenlemeyi gerçekleştiren organın tabi bulunduğu devletin mali sınırları içinde tesis edilen fiil ve bunun faili, ilgili düzenlemenin kapsamında yer almaktadır. Burada gelirin sahibinin kim olduğu ya da uyruğu önemli değildir.²³⁶

Ülke sınırları (mali sınırlar) içinde vergiye konu ekonomik faaliyetlerde bulunan yerli ve yabancı herkes (kanuni veya iş merkezinin ülke içinde olup olmaması ile kazancın işyeri vasıtasıyla temin edilip edilmemesi bakımından) tam veya dar mükellefiyet kapsamında o ülkenin hukuku ile muhatap olmaktadır. Burada failin ülkenin vatandaşı olup olmamasının bir önemi yoktur. Önemli olan tam veya dar mükellefiyet şartlarının sağlanıp sağlanmamasıdır. Şahsılık ilkesinde ise uyrukluk şartı bulunmakta olup, söz konusu vatandaşın (uyruğu bakımından bağlı olduğu devletin yetkisi kapsamında) vergilendirilmesi için ilgili ülkenin mali sınırları içinde faaliyet gösterip göstermemesi önemli değildir. Diğer bir deyişle şahsılık ilkesi bakımından vergilendirilecek mükellefin hangi ülkenin siyasi ve mali sınırları içinde faaliyet gösterdiğinin bir önemi yoktur.²³⁷

Türk vergi kanunları mülkilik ve kişisellik ilkelerini, ikametgâh ve uyrukluk şartlarını içeren tam mükellefiyet ile sadece mülkilik ilkesinin uygulandığı dar

²³⁴ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 408

²³⁵ Atay, s. 18

²³⁶ Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s. 14

²³⁷ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 44

mükellefiyet ayrımı yapmak suretiyle birlikte uygulamaktadır.²³⁸ Bu anlamda mülkilik bakımından devlet egemenlik hakkına dayanarak ve o hakkın geçerli olduğu sınırlar içinde oluşan gelir, harcama, servet ve hukuksal işlem gibi kanunlarında yer alan (vergiyi doğuran) maddi ve hukuki olaylara istinaden vergi almaktadır. Bu anlamda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine sebep olan kişinin tam veya dar mükellef ya da o ülkenin uyruğunda olup olmamasının bir önemi yoktur. Bununla birlikte bir ülkenin vergiye konu sınırları esasen mali sınırları olduğu için coğrafi olarak ülke sınırları içinde olsa bile serbest bölge, serbest liman, antrepo gibi bazı alanlar ülke dışı sayıldıklarından (bu alanlarda gerçekleştirilen faaliyetler bakımından) mali yükümlülüklerle tabi değildir. Zira vergi kanunlarının uygulanması bakımından söz konusu (imtiyazlı) alanlar, devletin egemenlik alanı içinde kabul edilmemektedir.²³⁹

İzaha davet düzenlemesine baktığımızda tam veya dar mükellef ayrımına gidilmediği ve bu bakımdan mülkilik ilkesinin esas alındığı anlaşılmaktadır. Ön tespite konu fiilin failinin uyruğunun veya ikametgâhının bir önemi bulunmamaktadır. Bu itibarla Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin mali sınırları içinde vergiye konu ekonomik faaliyetler gerçekleştiren ve Türk vergi idaresi tarafından vergilendirilen yabancı ülke uyrukluğundaki dar mükellef gerçek kişilerin izaha davet edilebilmeleri mümkündür.

2.7. Genel Haklar Kapsamında Yer Alan Bir Kısım Anayasal İlkelerin İzaha Davet Bakımından Değerlendirilmesi

2.7.1. Genel Olarak

Vergilendirmeye ilişkin olarak bireylere sorumluluk yüklenebilmesi anayasal bir dayanak gerektirmektedir. Bu çerçevede Anayasa'da yer alan yasallık, yasal idare, eşitlik, hukuki güvenlik gibi ilkeler, yasa koyucu iradenin vergi kanunlarını yaparken dikkate alması gereken üst hukuk kuralları olduğu gibi, aynı ilkeler idarenin ilgilileri yönünden tesis ettiği bireysel ve sübjektif işlemler bakımından da geçerlidir. Bu itibarla VUK'un

²³⁸ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 61

²³⁹ Kırbaş, ss.45-46

370'inci maddesine istinaden idare tarafından tesis edilen genel düzenleyici işlemler ile bireysel sübjektif idari işlemler, zikrettiğimiz anayasal ilkelere uygunluk bakımından bu başlık altında ele alınmıştır. Bu kapsamda müstakil alt başlıklar halinde öncelikle bahse konu üst hukuk ilkeleri normatif ve hukuksal içtihat bağlamında değerlendirilirken daha sonra konunun izaha davet kurumuna bakan yönleri ve buna dair eleştirilerimiz ifade edilmiştir.

Bahsedilen ilkelere uygun hukuksal normların ihdası ve denetimi devlet erkini elinde bulunduran yasama ve yargı erkleri tarafından gerçekleştirilebilirken, söz konusu hukuksal normların uygulanmasının idari işlem ve kararlar çerçevesinde yürütme erki tarafından tesis edildiğini ifade etmek isteriz. Bu minvalde, yürütme herhangi bir işlem ya da sözleşmeyle kayıtlı olmaksızın re'sen eylemlerde bulunma hakkına sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla idarenin icrai işlem ve eylemlerde bulunabilme yetkisi hukuk devleti ilkeleri ile uyumlu bir şekilde kullanıldığı takdirde elbette ki meşrudur ve bu açıdan idare hukuku ile hukuk devleti ilkesi arasında girift bir ilişki olduğu söylenebilir. Bu başlığın girişinde ifade ettiğimiz üzere eşitlik, adalet, kanunilik, hukuki güvenlik gibi hukuk devletini oluşturan kavramlar, bir yönüyle anayasalarda yer alan üstün hukuk ilkeleri olarak vasıflandırılmaktadır.²⁴⁰

Esasen temelinde insan hak ve özgürlüklerini barındıran bu üst (üstün) hukuk ilkeleri hukuk sistemimizin en üstün kaynağı olan anayasada düzenlenmiştir. Bunlar zaman, yer ve kişi bakımından güncelliğini daima koruyabilen genel geçer hukuksal kaideler olduğundan, değişen ihtiyaç ve koşullara göre mütemadiyen güncellenmesi gereken yasa ve idarenin diğer düzenleyici işlemlerinin bu ilkelere aykırı olmaması icâb eder. Zira yürürlükteki mevcut hukuk kuralları zaman ve yer kayıtları altında insan düşüncesinin bir ürünü olarak ortaya çıktıklarından tarihsel süreç içinde ihtiyaca cevap veremez hale gelmektedirler. Tabii hukuk anlayışından kaynaklanan bazı görüşlere göre ise cari hukukun üstünde ideal olan ya da diğer bir deyişle olması gereken bir hukuk vardır. Bunlar esasen her toplum için geçerli olan ve ihtiyaca en iyi cevap verebilen adil ve üstün hukuk ilkeleridir. Bu sebeple cari hukuk kuralları bu üstün hukuk ilkelerinden

²⁴⁰ Çağlayan, s. 107

uzaklaştıkça adalet ve hakkaniyetten ayrılmış olacaktır. Bu nedenle yasa koyucu iradenin bir kanun maddesini ihdas ederken bu ilkeleri dikkate alması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.²⁴¹

Hak kelimesi kavramsal olarak mahfuz menfaat, irade serbestisi, sahiplik hakkı gibi unsurları ihtiva etmektedir. Bu unsurlar aynı zamanda mülkiyet hakkı ile yakından ilişkili olup, mülkiyet hakkı ise bir eşya üzerinde kurulan (mutlak) hâkimiyet anlamına gelmektedir. Bu hâkimiyet o şeyle ilgili her türlü tasarruf hakkını içermektedir. Elbette ki tüm hak ve yetkiler belli hukuki kurallar dâhilinde kullanıldıkları takdirde meşru olurlar. Anayasaya ve kanunlara dayanmayan bir hakkın icrası, hukuksal açıdan meşru değildir.²⁴² Bu anlamda mülkiyet hakkının nasıl kullanılacağını düzenleyen Anayasanın 35’inci maddesine göre, *Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.* Bu sebeple vergi hukuku, mükellefin mülkiyet hakkına müdahalenin hukuksal meşruiyetini sağlama bakımından anayasal ilkelerle yakından ilişkilidir.

Vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkelerin vergi kanunlarının uygulanması bakımından önemi Anayasanın 11’inci maddesinde belirtilen “anayasanın üstünlüğü” ilkesinden gelmektedir. Vergilerdirmeye ilişkin bahse konu ilkelerin üst ya da ideal hukuk niteliğini haiz kabul edilmeleri, anayasada ihdas edilmelerini gerektirmiştir. Bu sebeple, kamusal nitelikli borç ilişkisinin istinat ettiği vergi kanunlarının anayasal ilkelerle uyumlu olması aynı zamanda hukuki bir mecburiyettir. Söz konusu uyumsuzluğa ilişkin denetim Anayasa Mahkemesi’nin herkesi bağlayıcı iptal kararları ile yapılmaktadır.²⁴³ Vergi hukukuna temel olan genellik, mali güç, kamu gideri karşılığı olma, yasallık, vergi yükünün dengeli ve adil dağıtımı gibi ilkeler, Anayasanın Temel Haklar ve Ödevler başlıklı ikinci kısmında Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında yer alan 73’üncü maddesinde yer almaktadır.

²⁴¹ Kırbaş, ss.2-3

²⁴² Batı, s. 50

²⁴³ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 19

Devlet tarafından mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin meşru olabilmesi için birey üzerinde oluşturulacak hukuksal etkinin kanun yoluyla gerçekleştirilmesi gerekir. Ancak İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokolü'nün 1'inci maddesine göre, *her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.* Mülkiyet hakkına müdahale edilmesine dayanak olan kanun maddesinin *açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir* olması şarttır. Hukuk kurallarının ve içtihatların birbiriyle çelişki içinde olduğu bir hukuk düzeninde bireyin mülkiyet hakkına müdahale edilmesi durumunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurma hakkı doğmaktadır.²⁴⁴

Vergi kanunlarının istinat ettiği anayasal ilkeleri, genel ilkeler ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan ilkeler şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Genel ilkeler hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi çerçevesinde hukuki güvenlik ilkeleri olarak ifade edilebilir. 73'üncü maddeye dayanan ilkeler ise, vergi adaleti, kamu giderlerinin karşılığı olma, verginin kanuniliği gibi kavramlara ilişkindir.

Hukuk devleti ilkesi birey açısından özgürlük, güvenlik ve eşitliğin sağlanmasıyla ilgiliyken, devlet gücü açısından yasama, yürütme ve yargı erklerinin birbirinin görev ve yetkilerine müdahale etmemelerinin garantisi olmaktadır. Bu ilkelerin vergi hukukuna yansımaları, "verginin kanuniliği, kıyas yasağı, yasal idare ve yetki devrinin koşullara tabi kılınması" ilkelerine uyum ile "yasaların anayasa mahkemesi tarafından denetlenmesi" şeklinde olmaktadır. Hukuki güvenlik, devletin evvela kendi tesis ettiği düzenlemelere riayet etmesi anlamına geldiği için (yasal idare ilkesi gereğince) hukuk devleti ile doğrudan ilişkilidir. Bunun haricinde yasaların herkes tarafından net bir şekilde anlaşılması ve onlara kolaylıkla ulaşılması ile idarenin yargısal denetime tabi bulunması ise diğer güvenlik unsurları olarak öne çıkmaktadır.²⁴⁵

²⁴⁴ İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol, Paris, 20.III.1952, s. 31, https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf, Erişim: 08.11.2022

²⁴⁵ Sinan Çukurçayır, "Vergi Hukukunun Anayasal İlkelerinin Değerlendirilmesi: Ödeme Gücü İlkesi ve Yansımaları", **MHD-Cilt: 8**, Sayı: 95, 2012, ss.19-21, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/6a73a8d862014c998e575cfb76783715?s=vergini+anayasal+ilkeleri&pn=31>, Erişim: 12.10.2022

Bu kapsamda, ilerleyen alt başlıklarda hukuk devletinin gereği olarak dikkate alınması gereken, verginin yasallığı, yasal idare, kanunilik ve eşitlik ile hukuki güvenlik ilkeleri kavramsal olarak görece geniş bir biçimde ele alındıktan sonra izaha davete bakan yönleri itibarıyla ayrıca değerlendirilmiştir.

2.7.2. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukukun konusu olan güven kavramının sübjektif olmayan, nesnel bir manayı ihtiva ediyor olması gerekir. Diğer bir deyişle, yasal ve idari işlemlere konu olan kişinin değer yargılarına bağlı (subjektif) bir güvenlik algısının, hukuk tarafından korunabilmesi mümkün değildir.²⁴⁶ Bu sebeple yasa maddelerinde yer alan (hukukun korumak durumunda olduğu değerleri mündemiç olan) kavramların objektif manaları ihtiva edecek şekilde seçilmesi, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.

İnsan doğasının en temel gereksinimlerinden olan “mal ve can güvenliği” ihtiyacının hukuk âlemindeki yansıması hukuki güvenlik kavramında vücut bulmuştur. Temel hak ve özgürlükler ile mülkiyet hakkına ilişkin yasallık, eşitlik, yasal idare ve kanunilik gibi ilkeler esas olarak hukuki güvenliği temin etmek maksadını haizdir. Dolayısıyla mülkiyet alanındaki müdahalenin artması karşısında önem düzeyleri artan bu ilkelerin öncelikle kavramsal düzlemde analiz edilmesi gerekir.

Hukuk Devleti ilkesinin en önemli unsurlarından olan ve esas itibarıyla *Alman Hukukunda doğup gelişen*²⁴⁷ hukuki güvenlik ilkesi içinde iki ana bileşen mevcut olup bunlar “belirlilik” ve “öngörülebilirlik”tir. Kamu gücünün kullanımındaki keyfiligi önlemeyi esas alan bu alt kavramlar çerçevesinde kanunların ihdası ve icrasının açık, anlaşılır, Resmi Gazete’de yayınlanması itibarıyla ulaşılabilir, tutarlı, istikrarlı, geçmişe yürümeyen, kazanılmış haklara saygı duyan ve beklentileri karşılayan niteliklere sahip olması gerekir. Açıklık, anlaşılabilirlik, erişilebilirlik ve bilinirlik kavramları hukuki belirlilik bileşeni ile ilişkilidirler. Tutarlılık, istikrar, geçmişe yürümeme, kazanılmış

²⁴⁶ Yılmaz, s. 2

²⁴⁷ Yılmaz, s. 5

haklara saygı ve beklentileri karşılama gibi özellikler ise hukuki öngörülebilirlik ilkesiyle ilgilidir. Ünlü iktisatçı Adam Smith'in 1776 tarihinde kaleme aldığı "Milletlerin Zenginliği" kitabında özellikle belirlilik ilkesine yaptığı vurgu çok önemlidir. Söz konusu kitapta, *vergilerin keyfi değil belirli, açık ve sade olması ile vergi ödemek zorunda olan bireyler açısından vergilerin ödeme zamamının, şeklinin ve tutarının önceden belli olması* gereğinden söz edilmektedir.²⁴⁸

İzaha davet kurumunu düzenleyen kanun maddesinin (c) fıkrasına bakıldığında, kurumun kurucu ana unsurlarına ilişkin olarak belirgin bir çerçeve oluşturulmadığı, bunlara ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakıldığı görülmektedir. Bu kadar geniş bir alanda düzenleme yapma yetkisinin idareye bırakılması verginin yasallığı bakımından doğru olmamıştır. Söz konusu usul ve esasların önceden belli olmaması ve bunların temel unsurlarına (münhasıran kapsama) ilişkin belirlemenin idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılması, vergilendirme sürecinin öngörülebilirliği ve istikrarına zarar verecektir. Örneğin izaha davet kapsamına dâhil edilecek konuların belirlenmesi, 519 no.lu Tebliğe göre idarenin insiyatifine bırakılmıştır. Bu durumda, bir mükellefin hangi vergi konularının izaha davetten yararlanabileceğini öngörmesi ya da bilmesi mümkün değildir.

Hukuki güvenlik ilkesi sadece kanunların ihdası aşamasında değil, bunların icrası sırasında da geçerli olmak durumundadır. Bu minvalde, idarenin yasalara uygun olarak gerçekleştirdiği özellikle icrai nitelikteki idari işlemlerin maddi ve hukuki gerekçelerinin muhatabına bildirilmesi gerekir. VUK'un 35 ve 366'ncı maddeleri kapsamında yer alan vergi ve ceza ihbarnamelerinin mahiyeti ve eklerinde yer alan (tebliğ edilmesi gereken) evraklara ilişkin düzenlemenin, idari işlemlerin hukuksal olarak gerekçelendirilmesi ihtiyacının bir tezahürü olarak anlaşılması mümkündür.²⁴⁹

Örneğin idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin sebep unsurunu zikrettiğimiz (VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerinde yer alan) maddi ve

²⁴⁸ Abdullah Arıkan, **Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, ss. 22-26

²⁴⁹ Arıkan, s. 272

hukuki gerekçeler oluşturmaktadır. Bu maddi ve hukuki sebepler ise muhatabı hakkında tanzim edilmiş inceleme raporlarında yer aldığından, bunların mükellefe ihbarname ekinde tebliğ edilmesi hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Mükelleflerin anayasada yer alan savunma haklarını hukuka uygun olarak yerine getirebilmeleri için VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerinin son paragrafına göre ihbarnameye eklenmesi gereken raporların, icra edilen idari işlemin maddi ve hukuki gerekçelerini açık ve net şekilde içermesi gerekir.²⁵⁰

VUK'un 370'inci maddesi ile bu maddenin (c) fıkrasına istinaden çıkarılan tebliğ hükümlerinde, mükellefin izahını yapabilmesi için kendisine ön tespiti dayanak ve gerekçe olan delillerin sunulacağına dair açık bir düzenleme bulunmamasının savunma hakkının kullanılması bakımından mükelleflerin hukuki güvenliklerini zayıflatan bir durum olduğunu söylememiz gerekir.

Hukuki güvenlik ilkesinin diğer bileşeni olan öngörülebilirlik, esasen oyun devam ederken kuralların değiştirilemeyeceğini ifade eden bir kavramdır. Mükelleflerin bildikleri ve ulaştıkları yasal düzenlemelerin çok sık ve yoğun olarak değişikliğe uğraması, hatta bu değişikliklerin geçmişte hukuki sonuçlarını doğurmuş bulunan işlemler bakımından (gerçek olarak) geriye doğru yürütülmesi, geleceğin planlanmasına mani olması bakımından öngörülebilirlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Öngörülebilir ve istikrarlı olmayan bir vergisel düzen, mükelleflerin vergi planlaması yapmasına imkân vermeyeceğinden vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemlerine yönelimi artıracaktır. Böylece mükelleflerin vergiye uyumu azalacağı gibi vergi sistemi de zarar görecektir.²⁵¹ Ayrıca, meşru olarak vergi planlaması yapan özellikle büyük ölçekli mükelleflerin katlandıkları maliyetler, istikrar ve öngörülebilirliğin zedelendiği idari ve ekonomik bir düzende işletmelerin zarar hanesine yazılacağından, devlete ve özelinde maliye politikalarına olan inanç ve güven sarsıntıya uğrayacaktır.²⁵²

²⁵⁰ Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672>, Erişim: 22.10.2022

²⁵¹ Arıkan, s. 301

²⁵² Yılmaz, s. 78

Dolayısıyla izaha davetin usul/esaslarına ve kapsama dâhil edilecek konulara ilişkin (sınırları belirsiz) bir düzenleme yapma yetkisinin idareye bırakılması, ihdas edilen kanunların istikrarına ve öngörülebilirliğine ciddi bir zarar verebilecektir. Görüldüğü üzere kapsam gibi esasa müteessir bir konunun yasada sınırlanmadığı halde önce sayılmak suretiyle sınırlandırılması, sonra da bunun da kaldırılarak idarenin belirlemesi gibi muğlak ve yoruma açık bir kavramla nitelendirilmesi hukuki istikrar ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olmuştur.

Usul ve esasa ilişkin hususların üstelik idarenin düzenleyici işlemleriyle kolaylık ve sıklıkla değiştirilmesi keyfiliğe yol açabileceği gibi, mevzuatın tâkibini de güçleştirecektir. Zira vergi konusunun toplumsal ve ekonomik gelişmelere olan hassasiyeti dikkate alındığında yasal düzenlemelerin güncelliğinin temin edilmesi bakımından yapılan değişiklikler veya ilaveler genel anlamda mevzuatın takibini güçleştirmektedir.²⁵³ Bu meyanda, Alman vergi hukukunda yer alan “güvenin korunması ilkesi” hukuki işlem ve uygulamaların sürekliliğini anlatan bir kavram olması²⁵⁴ hasebiyle Türk vergi hukukunda vergide istikrar ilkesine karşılık gelmektedir. Bu sebeple mükellefler tarhiyat yoluyla mülkiyet haklarına yapılacak müdahaleleri hukuki güvenlik ilkesi gereğince önceden tahmin ederek vergiye ilişkin gelecek planlamasını yapma hakkına sahip olmalıdırlar.²⁵⁵

Diğer yandan mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin sadece hukuki güvenlik ilkesine uygun olması yeterli değildir, ayrıca ölçülülük ilkesinin de dikkate alınması gerekir. Ölçülülük ilkesi, Anayasa’da belirlenen sınırlama nedenlerine istinaden temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında öngörülen amaç ile kullanılan araç arasındaki dengeyi ifade eden bir kavramdır. Bu doğrultuda ölçüsüz ve aşırı bir müdahale, kanun yolu ile yapılmış olsa dahi hukuki güvenlik ve güvence sağlayan diğer anayasal ilkeler bakımından aykırılık oluşturacaktır. Doktrin ve Anayasa Mahkemesi kararları dikkate alındığında ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılı olma şeklinde üç ana

²⁵³ Arıkan, s. 259

²⁵⁴ Yılmaz, s. 42

²⁵⁵ Ali Bal ve Cemal Başar, “Vergilerin Kanuniliği İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, s. 108

bileşeni olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kanun yoluyla yapılan müdahalenin meşru olabilmesi için kullanılan aracın, temin edilmek istenen faydayı realize etme yönünden yeterli ve gerekli olmasının yanında araç amaç arasında makul bir dengenin sağlanması da gerekir.²⁵⁶ Örneğin belirlenen vergi oranlarının mükelleflerin ticari faaliyetlerine ket vuracak derecede yüksek olması ve optimum noktada belirlenmemesi, vergi gelirlerini artırmak bir yana vergi kaynağına zarar vermek suretiyle vergi hasılatının düşmesine sebebiyet verecektir.

Bu doğrultuda izaha davet kapsamında vergi ziyayı cezası bakımından uygulanan %80 oranına tekabül eden bir indirim miktarının ayrıca uzlaşma veya cezada indirim avantajlarından yararlandırılması, mükellefleri vergi kanunlarına uygun hareket etme iradelerini zayıflatan bir etki yaratabilecektir. Dolayısıyla esasen vergiye uyumun sağlanması için getirilen kolaylıkların belli bir ölçü içinde ihdas edilmemiş olması aksi bir durumun meydana gelmesine yol açabilecektir. Bu itibarla söz konusu düzenlemelerin zikredilen “ölçülülük” ilkesi dikkate alınmak suretiyle güncellenmesi gerektiği düşünülmektedir.

İdarenin işlemlerinin öngörülebilirlik ilkesi ile uyum içinde olması, vergi düzeninin istikrarlı olmasını ve idareye olan güvenin korunmasını gerektirmektedir. Örneğin vergi hatalarının düzeltilmesi için tarh zamanaşımı süresinin bir sınır olarak belirlenmesi yahut özelge kapsamında²⁵⁷ idarenin verdiği görüşe uygun hareket eden mükelleflere ceza kesilemeyeceği ve faiz işletilemeyeceği gibi mükellefin idareye olan güvenini koruyan düzenlemeler²⁵⁸ öngörülebilirlik kavramı içinde değerlendirilebilir.²⁵⁹

T.C Anayasasının 2’nci maddesine göre *vergi yükü, vatandaşlar arasında adil ve dengeli dağıtılmalıdır*. Hukuk devleti olmanın gereği olan unsurlar yasallık, eşitlik, şeffaf yönetim, yargının bağımsızlığı, anayasanın üstünlüğü gibi bir kısmı itibarıyla mülkiyet hakkını ilgilendiren ilkelerle ilişkilidir. Hukuki güvenlik ilkesi Devletin

²⁵⁶ Eltimur, “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, ss.315-321

²⁵⁷ 213 Sayılı VUK’un 413’üncü maddesi.

²⁵⁸ 213 Sayılı VUK’un 369’uncu maddesinin birinci fıkrası.

²⁵⁹ Arıkan, ss.372-377

bireylerin mülkiyet hakkına en çok müdahale etme meşruiyetine sahip olduğu vergi hukuku bakımından ayrıca bir önem taşımaktadır. Bu ilke kanunların içeriği, açık ve anlaşılır olması, yürürlüğü gibi konuların yanında belirgin olması, geçmişe yürümemesi ve kıyasa yer vermemesi gibi konuları da içermektedir.²⁶⁰

Belirlilik, vergiye ilişkin tarh, tahsil, oran vb. unsurların önceden kesinleşmiş ve gerçeğe uygun bir şekilde biliniyor olmasını ifade eder. Kıyas yasağı ise maddi dünyada meydana gelen bir olay ya da hukuki durum vergi kanunlarında açıkça düzenlenmemişse, kanunda yer alan benzeri düzenlemeler esas alınarak bahse konu maddi olay ya da hukuki durum bakımından vergi tarh edilemeyeceğine ilişkin bir yasaktır. Ayrıca, Anayasada açık bir hüküm bulunmamasına karşın (gerçek) geçmişe yürümeme yasağı, kanunilik ilkesi gereği tesis edilen vergi yükünü artıran yasal değişikliklerin, geçmişte hukuki sonuçlarını doğurmak suretiyle tamamlanmış olay veya durumlar için uygulanamayacağı anlamına gelmektedir.²⁶¹ İzaha davet uygulamasının vergi yükünü artırıcı bir etkisinin bulunmadığı dikkate alındığında söz konusu müessesenin yürürlüğü girdiği tarihten öncesine ait olaylara uygulanmasının geçmişe etkili olmama ilkesine aykırı olmayacağı açıktır.

2.7.3. Verginin Yasallığı

Bu ilke, parlamentolar tarafından çıkarılan kanunlar yoluyla vatandaşların mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin hukuki meşruiyetini sağlamaktadır. Hukuki bir zemine dayanan mülkiyete müdahale etme hakkı, aynı zamanda idarenin keyfiliğine yönelik bir koruma getirmek suretiyle bireyin hukuki güvenliğini temin etmektedir. Bu suretle devlet vergi salma noktasında bağlı yetki ile donatılarak birey karşısında üstün, güçlü ve haklı bir konuma yükseltilmektedir.²⁶² Bu ilke SABAN'a göre ayrıca, *insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçası* olarak nitelendirilmiştir. Zira vergilerin yasa ile diğer

²⁶⁰ Batı, s. 43

²⁶¹ Batı, s. 45

²⁶² Güneş, s. 2

bir deyişle meclis onayı ile salınmasına ilişkin temel şart, özgürlük ve güvenlik kavramları ile aynı tarihsel bildirgelerde birlikte yer almaktadır.²⁶³

Verginin yasallığı ilkesinin idare bakımından etkisi, kanun maddesi ile ihdas edilmiş bir verginin idari düzenlemelerle hükümsüz hale getirilememesidir. Bu sebeple maddi ve şekli anlamda yasaya dayanan bir mükellefiyetin idarenin genel düzenleyici işlemleriyle hafifletilmesi, dikkate alınmaması yahut ilgilisi lehine uygulanması söz konusu olamaz.²⁶⁴

Vergi yazınına baktığımızda bazı görüşlerin yasallık ve kanunilik kavramlarını ilgili oldukları kapsam bakımından farklı şekilde yorumladıklarını görmekteyiz. Bu bakış açısına göre, yasama organı tarafından şekli olarak kabul edilmek suretiyle yürürlüğe konulan kanunlar ile anayasa ve kanunlara uygun olarak (kanun dâhil) çıkarılan bütün genel düzenleyici hukuksal metinler, birbirlerinin yerine kullanılmasına rağmen farklı kavramlardır.

KARAKOÇ’a göre kanunilik ilkesi salt şekli yasal prosedüre göre ihdas edilen kanunlara uygunluğu ifade ederken, yasallık ise bunun ötesinde bütün genel düzenleyici hukuk metinleri ile hukukun diğer kaynaklarına uygunluğu anlatır. Bu itibarla yasallık ilkesi (kanuniliği de içermek suretiyle) kanunilik ilkesinden daha geniş bir manayı ihtiva eder.²⁶⁵ Hatta Alman Vergi hukunda yasa kavramı *tüzük, bağımsız yönetmelikler, örf-adet hukuku, devletlerarası hukuk ve AB Hukuku* ile ilgili hukuksal metinler gibi yasama faaliyetlerinden doğan bütün işlemler için kullanılmaktadır.²⁶⁶ Bu anlamda yasallık ilkesi, idarenin yasa ile birlikte, yürütme ve yasama organı tarafından yapılan diğer düzenleyici işlemlere uygun hareket etme manasını da ihtiva ederken, kanunilik ilkesi salt kanun ihdası ve icrasına yönelik bir anlamı içrektir. Dolayısıyla yasallık ilkesi, esasen

²⁶³ Saban, s. 55

²⁶⁴ Güneş, s. 21

²⁶⁵ Yusuf Karakoç, “Kanunilik-Yasallık-Hukukilik Üzerine Düşünceler”, **HFSA29**, s. 179, <https://hfsa-sempozyum.com/wp-content/uploads/2022/02/Yusuf-KARAKOC-%E2%80%94-Kanunilik-Yasallik-Hukukilik-Uzerine-Dusunceler.pdf>, Erişim: 22.10.2022

²⁶⁶ Yılmaz, s. 39

“kanunilik” ve “yasal idare” ilkelerini de kapsayan şemsiye bir kavram olarak nitelendirilebilir.

Gerek yasa yapım sürecinde gerek idareye ilişkin türev mevzuatlar hazırlanırken kavramların kullanılmasında nüansların dikkate alınmadığı ve kavramsal tasnifler noktasında gerekli dikkat ve özenin gösterilmediği bir vakadır. Bu sebeple esasen farklı manalar ihtiva eden yakın kavramların birbirinin yerine kullanılması ilerleyen dönemlerde mevzuatın yorumlanması aşamasında sorunlara yol açabilmekte ve mevzuatın etimolojik temeline zarar vermektedir.²⁶⁷

Kanaatimizce de yasallık ilkesi yasama faaliyetlerine ilişkin daha geniş bir alanı ilgilendirmektedir. Zira yasama faaliyeti sadece kanun ihdas etmekten ibaret değildir. Bunun yanında *yürütmeyi denetleme, Cumhurbaşkanına belirli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verme, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını kabul etme, milletler arası antlaşmaların onaylanmasını uygun bulma* gibi doğrudan kanun ihdasını gerektirmeyen faaliyetleri de mevcuttur. Bu durum yasallığın salt kanun ihdasına ilişkin olmanın ötesinde yasama faaliyetlerini ilgilendiren bir ilke olduğunu göstermektedir. Bu sebeple çalışmamızda yasallık ve kanunilik ilkeleri ayrı başlıklar altında incelenmiştir. Bu yapılırken yasallığın içerisinde yer alan kanunilik ilkesi ayrı bir başlık altında (münhasıran) incelendiğinden, bu kabulden hareketle bu alt başlık altında kanunilik unsurunun ayrıntısına çok fazla girilmemiş; izaha davete ilişkin getirdiğimiz eleştiriler ilgili yasa maddesi bağlamında ele alınmıştır.

Verginin yasallığı, hukuki güvenlik ilkesinin bileşenlerinden olan güvence ve istikrar kavramlarıyla yakın ilişki içindedir.²⁶⁸ Bu doğrultuda temel hak ve özgürlüklerden olan mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin yasal sürecin kamuoyu denetimi altında yapılabilmesi için ilgili vergi kanunlarının parlamentolarda açık oturum ve tartışma usulü ile yapılan görüşmelerde hazırlanması şarttır.²⁶⁹

²⁶⁷ Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 13

²⁶⁸ Güneş, s. 7

²⁶⁹ Güneş, s. 15

Vergi, Anayasanın 73'üncü maddesinde bir "ödev" olarak tavsif edilmiş olup, siyasi haklar ve ödevler kenar başlıklı bölümde düzenlenmiştir. Aynı maddede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirilebileceği ve kaldırılabilceği hükme bağlanmıştır. Bu anlamda 104'üncü maddeye göre *dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.* Bu sebeple vergi ile ilgili düzenlemeler Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine konu olamazlar.²⁷⁰ Görüldüğü üzere yasa koyucu vatandaşlarına mali yük getirecek tüm düzenlemelerin yasa ile yapılmasını öngörürken aynı zamanda bu düzenlemelerin yürütme tarafından keyfî olarak uygulanmasını sınırlayıcı ilkelerin kişisel hak ve özgürlükler bakımından yasal güvence altına alınmasını irade etmiştir.

Bir verginin yasallık ilkesi ile uyum içinde olabilmesi için konu, matrah, oran, istisna, muafiyet gibi temel unsurların idarenin takdirine bırakılmayıp kanun metninde düzenlenmiş olması gerekir. Vergilendirme tekniğinin temel unsurları olan tarh, tahakkuk, tahsil usulleri ile yaptırım ve zamanaşımı gibi hususların da yasa ile belirlenmesi elzemdir. Yasallık ilkesinin de istisnaları mevcut olup, Anayasanın dış ticareti düzenleyen 167'nci maddesi bunun bir örneğidir. Burada Cumhurbaşkanına ek mali yükümlülükler koyma noktasında genel bir yetki verilmiştir. Söz konusu yetki ise 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında kullanılmıştır.²⁷¹

Anayasa Mahkemesi'ne göre de, vergilendirme işlemlerini düzenleyen yasa maddelerinin konu, matrah, oran, tahakkuk gibi ana kurucu bileşenleri belirlemesi gerekmektedir. Aksi halde bu niteliği haiz olmayan bir yasal düzenlemenin maddi anlamda yasa olarak tavsif edilebilmesi hukuken mümkün olmayacaktır.²⁷² Bu itibarla vergi konulu bir düzenlemenin veya tasarrufun, şekli ve maddi bakımdan tekâmül etmiş

²⁷⁰ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 33

²⁷¹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.57-58

²⁷² Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-9-nrm.pdf>, Erişim: 10.12.2022

bir kanun maddesi ile ihdas edilmesi elzemdir.²⁷³ Kanun maddesinin tamamıyetine ilişkin bu değerlendirme usule ilişkin esaslar bakımından da geçerlidir.²⁷⁴ Bu aynı zamanda mükelleflerin hukuki güvenliklerini ilgilendiren bir konu olup, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüğün belirgin olmasını sağlamaktadır. Zira ana kurucu unsurları kesin ve net çizgilerle belirlenmemiş bir vergi yükümlülüğü, mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale etmenin hukuki meşruiyetine zarar verecektir.

Bu anlamda bir vergi yasasının gereksiz ayrıntılara girmeden vergilendirmeye ilişkin temel unsurlara belirgin bir biçimde yer vermesi gerekir. VUK'un 370'inci maddesinin içeriğine ve şekline yasallık ilkesi penceresinden baktığımızda gereksiz ayrıntıya girmeme düşüncesinin vergilendirmeye ilişkin temel esaslara yer vermeme noktasına kadar götürüldüğü görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında²⁷⁵, vergilendirmeye ilişkin düzenlemede kapsam ve konunun yeteri kadar belirlenmemesinin, diğer bir deyişle bu konularla ilgili gerekli ayrıntılara yahut temel unsurlara açıkça yer verilmemesinin, kişilerin sosyal ve ekonomik durumları ile temel haklarına tesir edebilecek keyfi uygulamalara sebep olabileceği ifade edilmiştir.

Yasallık ilkesine dair ifade ettiğimiz hususlar dikkate alındığında VUK'un 370'inci maddesinin yasallık ilkesi bakımından bir takım eksiklikler taşıdığı düşüncesindeyiz. Kanaatimizce, duruma göre mükellefleri ağır cezai yaptırımlardan koruyan ve incelemeye sevk edilmesini önleyen izaha davet düzenlemesinin, en azından bu imkânlardan kimlerin hangi konular bakımından yararlanacağına dair daha kesin bir belirlemenin yapılması gerekirdi. Ayrıca bu nitelikteki bir düzenlemeye ilişkin usul ve esasların tümüyle idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılması doğru olmamıştır. Kanaatimizce usul ve esaslara ilişkin genel ve sınırları belli bir çerçeve hükmünün 370'inci maddede yer alması gerekirdi.

Diğer yandan izaha davet edecek ve yapılan izahı değerlendirecek mercilerin teknik ve uzmanlık gerektiren bir konuyla ilişkili olduğu düşünüldüğünde, bunların

²⁷³ Güneş, s. 15

²⁷⁴ Güneş, s. 20

²⁷⁵ Anayasa Mahkemesinin 03.02.1977 tarih ve 1976-54/8 sayılı Kararı. AMKD, s. 141, <http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim: 08.11.2022

yetkilendirilmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılması makul görülebilir. Ancak idare tarafından belirlenecek mercilerin – ki bu Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu olarak tespit edilmiştir- yapacakları değerlendirmelere ilişkin herhangi bir objektif kriter belirlenmemesi mükelleflerin hukuki güvenlikleri ve belirlilik ilkesi bakımından potansiyel bir risk oluşturmaktadır. Bununla birlikte ilgisine herhangi bir yükümlülük getirmemesi şartıyla uzmanlık gerektiren konularda idareye düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesinin yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği düşüncesindeyiz.²⁷⁶ Tabi verilen bu yetkinin kanunun çerçevesini (kanunda verilen yetkinin sınırlarının belli olması bağlamında) aşmayacak şekilde kullanılması gerektiğini ayrıca hatırlatmak isteriz.²⁷⁷

Ancak mevcut duruma bakıldığında (kanun maddesinde belirgin ve sınırlı bir çerçeve hükmü oluşturulmadan) vergilendirmeye dair usul ve esasların, keyfiliğe yol açabilecek geniş bir takdir yetkisi ile idarenin inisiyatifine bırakılması, doğru olmamıştır. Zira mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemeler Anayasanın 13, 73'üncü maddenin dördüncü fıkrası ve 35'inci maddesinin ikinci fıkrası mucibince ancak anayasada belirtilen sebeplere bağlı olarak temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın kanunla yapılmalıdır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin tebliğ gibi idareye ait düzenleyici işlemlerle kullanılması başta yasallık ilkesi bakımından Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Sonuç olarak, bu alt başlığın önceki bölümlerinde ifade ettiğimiz üzere vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığından buna ilişkin ana kurucu unsurların ve idareye verilen düzenleme yetkisine dair belirleyici ve sınırlandırıcı bir çerçeve hükmünün kanuni düzenlemeye konu olması gerekir. Bu konuya dair Anayasa Mahkemesinin bir kararında, kanun maddesine dayanması anayasal zorunluluk olan bir konuda, buna dair düzenlemenin temel esas ve ilkelerinin ilgili yasa maddesinde belirgin bir çerçeve oluşturmasının elzem olduğu ifade

²⁷⁶ Güneş, s. 153; Saban, s. 60

²⁷⁷ AYM, E.2014/177, K.2015/49, 14.05.2015, bkz. Saban, s. 60

edilmektedir.²⁷⁸ Ancak VUK'un 370'inci maddesine baktığımızda, düzenlemenin kapsamına dair kanun maddesinde yer almayan bir sınırlamanın, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı genel düzenleyici işlem niteliğindeki tebliğler yoluyla yapıldığını görmekteyiz. Bu minvalde yasa maddelerinin açıklanması ve yorumlanmasını amaçlaması gereken tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin, bu amacı aşacak şekilde vergi kanunlarının kapsamını değiştirmeye yahut eksikliklerini gidermeye yönelmesi yasama yetkisinin kullanılması bağlamında fonksiyon gaspına yol açabilecektir.²⁷⁹

2.7.4. Yasal İdare

Bu ilke, idarenin bireysel ve genel düzenleyici tüm işlem ve kararlarının sadece yasa maddesine uygunluğunu değil, aynı zamanda tarhiyat gibi bireysel subjektif işlemlerin de kendisi tarafından yapılmış tebliğ, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemlere uygunluğu içermekte olup, bu yönüyle kanunilik ilkesinden daha geniş bir manayı ihtiva etmektedir.²⁸⁰

İdare teşkilatının kanun ile kurulması; idari işlem ve eylemlerin kanuna dayanması ve bunların icrası sırasında anayasal ilkelere ve kanunlara saygılı olunması; idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluk karinesinden faydalanması; idare faaliyetlerinin ilgilisi olan kişilerin idarenin keyfi eylem ve işlemlerine karşı korunması gibi temel hususlar yasal idare ilkesinin mahiyetini ortaya koymaktadır.²⁸¹

Yasal idare ilkesinin bir sonucu olarak, yasal düzenleme bulunmayan bir konuda ve kanundan gelen bir yetkisi olmaksızın idarenin işlem yapabilmesi olanaksızdır. Zira idare hukukunda asıl olan idarenin yetkisizliği olup, yetki istisnai bir özellik taşır. *Örneğin idare, kanunun öngörmediği bir birimi, bir kurulu, ne kadar gerekli olursa olsun,*

²⁷⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 28.12.2017 tarih ve E.2016/150, K.2017/179 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-179-nrm.pdf>, Erişim: 10.12.2022

²⁷⁹ Çam, s. 168

²⁸⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s.56

²⁸¹ Yıldırım ve Çınarlı, s. 57; Kalabalık, ss.43-44

yönetmelikle kuramaz. Ayrıca Anayasanın 8’nci maddesine göre yürütme yetkisinin kullanımının sınırları anayasa ve kanunlar olduğundan, idarenin eylem ve işlemlerinin bunlara aykırı olmaması gerektiği açıktır.²⁸² Aksi takdirde korunmaya çalışılan kamu düzeni, idarenin bizzat kendisi tarafından yıkıma uğratılması sonucunu doğuracaktır.²⁸³

Yasallık ilkesine aykırılık bağlamında ifade ettiğimiz idarenin yasa ile sınırlandırılmamış bir mevzuyu düzenleyici işlemler yoluyla daraltamayacağı hususu yasal idare ilkesi bakımından da geçerlidir. Bu itibarla, VUK’un 370’inci maddesinde mükelleflerin hangi mali yükümlülükler kapsamında izaha davet edilebileceğine dair herhangi bir sınırlandırma yapılmadığı halde önce 481 no.lu Tebliğ ile gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ait on beş konu ile sınırlandırılan kapsam, 518 no.lu Tebliğ ile (mülga Tebliğ’de sayılan konuları kaldırarak) konuların belirlenmesi bakımından idarenin insiyatifine bırakılmıştır. Böylece izaha davet edilebilecek mükellefler idare tarafından belirlenecektir. Hâlbuki uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren hususlar dışında idareye geniş bir takdir yetkisi verilmesi veya uzmanlık kapsamında verilen yetkinin keyfiliğe varacak şekilde hukuki güvenlik gibi anayasal ilkeler gözetilmeden kullanılması, yasallık ilkesine aykırı olduğu gibi yasal idare ilkesine de aykırılık taşımaktadır.²⁸⁴

Anayasa Mahkemesi de, verilen yetki kapsamında yürütmenin ya da idarenin ancak sınırlı bir düzenleme yapabileceğini ifade etmiş olup, yetkinin kullanılmasına ilişkin temel ölçütlerin ilgili yasa maddesinde gösterilmemesi ve belirgin bir sınır çizilmemesinin yasama yetkisinin devri anlamına geleceği sonucuna varmıştır.²⁸⁵

TEZİÇ’e göre, yasama yetkisinin devredilemeyeceği ilkesi salt şekli kanun ihdası bakımındandır. Bununla birlikte, şekli anlamda bir kanunda yer alması gereken asli kurucu unsurlar ve düzenlenen konunun sınırları/çerçevesine ilişkin düzenleme yetkisi

²⁸² Gözler ve Kaplan, ss.27-28

²⁸³ Tunçer, s. 65

²⁸⁴ Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, s. 294

²⁸⁵ Anayasa Mahkemesinin 28.12.2005 tarih ve 2003-87/110 sayılı Kararı, Bkz. Nejat Aday, “4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun’un 20/A Maddesinin Türk Ticaret Kanunu’nun İlgili Hükümleri Karşısında “Özel Kural” Sayılıp Sayılamayacağı Sorunu”, **İÜHFİM C. LXXIV, S. 1, 2016**, s. 182

başka bir mercie verilemeyeceği gibi Anayasa’da kanun ile düzenlenmesi gereken konular yasama organı haricinde başka bir organın takdirine bırakılamaz. Bunun dışında türevsel ve icraya ilişkin konular keyfiliğe varan geniş bir takdir yetkisi içermediği takdirde idarenin düzenleyici işlemleri ile ihdas edilebilir.²⁸⁶ Üstelik ÖZBUDUN’a göre, bahse konu devredilmezlik ilkesi sadece yasama yetkisi bakımından değil, tüm devlet organları ve yetkileri bakımından hüküm ifade etmektedir.²⁸⁷

Bu itibarla yasal idare ilkesi, vergilerin yasallığı ilkesinin bir neticesi olması sebebiyle aynı zamanda yürütme organının faaliyetlerini sınırlayan bir etkiye sahiptir. Bu ilkenin vergi hukukundaki tezahürü vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerinin yasalara dayanması ve onlara uygun şekilde yapılması gerekliliğidir. Anayasanın 6’nc maddesine göre *Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan Devlet yetkisi kullanamaz.* 8’nci maddeye göre ise, *Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*

Sonuç olarak, izaha davete ilişkin usul, esas ve kapsamın belirlenmesinin idareye bırakılmasının yanında kapsama alınacak konuların niteliğine ilişkin herhangi bir ölçüt ya da belirlemenin kanun maddesi ve tebliğ düzenlemelerinde yer almadığını belirtmek isteriz. Ayrıca izaha davete konu olacak hususların izaha muhtaç olma niteliklerinin nasıl belirleneceğine dair herhangi bir hükmün bulunmaması, yasal bir boşluk yaratmıştır. Bu boşluk ise, bariz usulsüzlükleri işleyen mükelleflerin bağlı yetki kapsamında incelemeye sevk edilmesi gerekirken, izaha davet kapsamında ağır cezai yaptırımlardan kurtulmalarına yol açmaktadır.

²⁸⁶ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 9.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2004, s. 17

²⁸⁷ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 15.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 214

2.7.5. Vergilemede Kanunilik ve Eşitlik İlkeleri

Yasallık ilkesini ele aldığımız alt başlıkta değindiğimiz üzere, kanunilik ilkesinin yasama organı tarafından salt şekli ve maddi yönden yapılan kanun ihdası düzenlemelerine münhasır olduğu ve yasallık ilkesinden daha dar bir manayı ihtiva ettiği kabulünden hareketle, söz konusu ilke (kanunilik) bu alt başlık altında öncelikle ve münhasıran, vergilerin kanuniliği bakımından daha ayrıntılı olarak ele alındıktan sonra eşitlik ilkesine değinilmiş; daha sonra izaha davetin bu ilkelere aykırılık taşıdığı düşünülen yönleri eleştiri konusu yapılmıştır.

Şu hususu da ifade etmek isteriz ki, VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkin olarak getirilen sınırlama ve istisnalar çalışmamızın ilgili alt başlıklarında²⁸⁸ hukuki niteliği ve ceza hukuku bağlamında ayrıntılı olarak ele alındığından, burada sadece konuya ilişkin bazı eleştirilere yer verilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kanun ihdası yoluyla kullanılması anlamına gelmekte olup, geniş anlamdaki anayasal dayanağı 73'üncü maddenin üçüncü fıkrasında yer alan *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır* ifadesidir.²⁸⁹ Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin genel, soyut ve vergiye ilişkin ana unsurları içerecek şekilde kanun yoluyla kullanılması anayasal bir gerekliliktir. Bu ilke daha ziyade maddi ve şekli bakımdan geçerli olup, kuvvetler ayrılığı prensibi çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğu anlamına gelmektedir. Kanunilik ilkesinin vergiye bakan yönü haricinde, suç ve cezalar ile idarenin eylem ve işlemlerinin kanuniliği şeklindeki yansımaları da mevcuttur. Gelirleri, mal varlıkları, harcamaları üzerine konulacak vergilerin kendi seçtikleri parlamentolar tarafından çıkarılan kanunlara dayalı olması, bir yönüyle vatandaşların rızasını göstermektedir. Bu açıdan bakınca vergilerin özellikle demokratik rejimlerde rızaya dayalı olduğu ve cebrilik unsurunun ise mükelleflerin

²⁸⁸ 2.8.5 ve 2.8.6 no.lu alt başlıklar.

²⁸⁹ Bal ve Başar, "Vergilerin Kanuniliği İlkesi", Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, ss.90-91

vergiye ilişkin borçlarını ödeme noktasındaki temerrütlerine münhasır olduğu söylenebilir.²⁹⁰

Bu ilkenin tarihsel kökleri kilise ve soylular tarafından vergilendirme yetkisi sınırlandırılmak istenen İngiltere Kralı Jonh'un Magna Carta (Büyük Şart) Sözleşmesini imzalamasına kadar gitmektedir. Bu sözleşme ile kralın vergilendirme yetkisi en azından kâğıt üzerinde belli oranda sınırlandırılmıştır. Şart'ın 12'nci maddesinde *kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve yalnızca bir kere büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında; krallığımızda genel onaylama olmadıkça ne askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ne de yardım yüklenilebilecektir. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım yüklenilebilecektir*, ifadeleri yer almaktadır.²⁹¹

Kanunilik ilkesi konuya dair tüm ayrıntıların kanunda bulunmasını gerektirmez. Kanun metninde, düzenlemenin ana kurucu unsurlarına yer verilmesi ile konuya ilişkin belirli bir çerçeve hükmünün bulunması kâfidir. Kanunda yer alan çerçeve hükmün içinde kalmak şartıyla idareye düzenlemeye ilişkin takdir yetkisi verilebilir. Bu şartlar haricinde idareye verilen ucu açık ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisi kanunilik ilkesinin ihlâli anlamına gelecektir. Bu minvalde, kanun maddesinde yer alması gereken kurucu ana unsurları tanımlayan kavramlar bakımından muğlak ifadeler kullanılması, idarenin takdir yetkisini keyfi bir biçimde kullanmasına yol açabilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin görüşü de bu şekildedir.²⁹²

Anayasa Mahkemesinin suç ve cezaların kanuniliğine vurgu yaptığı bir kararında,²⁹³ *suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin ne zaman suç niteliği alacağını belirtmek demektir. Gerçekten yasa, suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığını hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirtmelidir. Suç sayılan eylem*

²⁹⁰ Bal ve Başar, **a.g.e.**, ss.96-98

²⁹¹ Magna Carta Libertatum, <https://avalon.law.yale.edu/medieval/magfra-me.asp>, Akt: Bal ve Başar, s. 100

²⁹² 16.01.1963 tarih ve E.1962/232, K.1963/9 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1963/9>, Erişim: 15.11.2022; 04.05.2017 tarih ve E.2015/41, K. 2017/98 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2017/98>, Erişim: 15.11.2022

²⁹³ 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı. RG: 5.2.1992 tarih ve 21133 sayılı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21133.pdf>, Erişim: 15.11.2022

*ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararlar suç ortaya konulması anlamına gelmez şeklinde ifadeler yer almaktadır.*²⁹⁴

İlkenin Anayasada yer alan bazı istisnaları bulunmaktadır. 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrasına göre *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*. Düzenlemeye göre yetki sadece oranlara ilişkin olup Cumhurbaşkanı tarafından kullanılabilir. 167'nci maddenin ikinci fıkrasına göre dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin olarak 73'üncü maddede yer alan mali yükümlülükler haricinde ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir. Kanunilik ilkesi bakımından istisna oluşturan düzenlemelere göre bahse konu yetkilerin verilmesi Yasama organına ait bir haktır ve belli şartlara mebnidir. Yetkinin kanunla ve sadece Cumhurbaşkanına verilmesi bu şartlardandır.

Diğer yandan, kanunilik ilkesi bakımında bir kanunun kanunla düzenlenmiş olması yeterli değildir. Aynı zamanda düzenlemeye konu olan hususun *açık, net ve sınırları keskin çizgilerle tayin edilmiş* biçimde yazılması şarttır. Dolayısıyla kanunilik ilkesinin yasaya tam olarak yansımaları bakımından belirlilik ilkelerine riayetın önemi büyüktür. Örneğin, kanunda belirlenmesi şart olan ve mükellefiyeti ve vergi yükünü doğrudan etkileyen²⁹⁵ temel unsurların (*verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi tutarı/miktarı, matrah, muaflıyet, istisna, indirim ve tarife gibi*) yasada mevcut olmayıp, fiilen idareye hukuk ihdasına yönelik takdir yetkisi verilmesi kanunilik ve belirlilik ilkelerine aykırı olacaktır.

²⁹⁴ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 95

²⁹⁵ Güneş, s. 134

Bu yaklaşım bir Anayasa Mahkemesi Kararında²⁹⁶ *Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarından da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Yasa koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranla, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir, şeklinde ifade edilmiştir.*²⁹⁷

Özellikle VUK'un 370'inci maddesinin c) fıkrasının, önceki paragraflarda geniş olarak değinilen kanunilik ilkesi bağlamında ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Bu fıkra kapsamında, *ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkisi* Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Dolayısıyla izaha davetin esasen ilgili kanun maddesinde düzenlenmesi gereken ana kurucu unsurların, madde metninde ihdas edilmeyip ya da bunlara dair belirgin bir çerçeve oluşturulmayıp, bunların tesisine (düzenlenmesine) yönelik olarak idareye oldukça geniş bir takdir yetkisi verildiği anlaşılmaktadır.

Önceki paragraflarda ifade ettiğimiz üzere kanunilik ilkesinin rağmen olacak şekilde geniş bir takdir yetkisi ile donatılan idare keyfiliğe varan belirli, öngörülebilir ve ölçülü ve kamu yararına yönelik olmayan uygulamaları nedeniyle aynı ya da benzer durumda olan mükellefler arasında yatay bir eşitlik tesis edemeyecektir. Bu durum ise mükelleflerin öncelikle idareye güvenini sarsacağından vergiye olan uyumlarını da

²⁹⁶ 28.05.1987 tarih ve 19473 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19473.pdf>, s. 18, Erişim: 24.11.2022

²⁹⁷ Bal ve Başar, ss.112-113; Arıkan, s. 191

olumsuz etkileyecektir. Bu itibarla izaha davet düzenlemesinin eşitlik ilkesi bakımından eleştirdiğimiz bazı yönleri bulunduğunu ifade etmek isteriz.

Anayasanın 10’uncu maddesinde yatay ve dikey olarak kanun önünde eşitlik yer almaktadır. Dikey adalet bakımından mali durumu ve konumu farklı olanların aynı muameleye tabi tutulmaması eşitlik ilkesine aykırı davranıldığı anlamına gelmeyecektir. Bununla birlikte mali durumu ve konumu aynı olanların farklı muameleye tabi tutulması yatay adalet bakımından “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırılık taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin bir Kararı’nda²⁹⁸, *yasaların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçülerini gözetmesi gerektiği* şeklinde ifadeler yer almaktadır. Bu itibarla yasa koyucunun kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlara uygun olarak adalet ve kamu yararı ölçütlerini esas alarak kullanması beklenir.²⁹⁹

Esasen vergilemede adalet ilkesi eşitlik ilkesi ile iç içe geçmiş ve birbirlerini gerektiren kavramlardır. Anayasanın 73’üncü maddesine göre *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile mali güç* kavramları bu ilkelerle yakından ilişkilidir. Vergi yükünün herkes için adil ve dengeli bir şekilde mali gücüne göre paylaştırılması eşitlik ilkesinin bir gereğidir. Ödeme gücü sadece geliri esas alan bir ölçütken, mali güç servet, gelir, tüketim gibi tüm unsurları ihtiva eden daha kapsayıcı bir kavramdır. Anayasa Mahkemesi vergilendirmede eşitlik ilkesini *mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi* olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte haklı ve sağlam gerekçelere dayanmayan istisna ve muafiyet düzenlemeleri eşitlik ve adalet ilkesine zarar verirken, genellik, belirlilik, öngörülebilirlik ve ölçülülük gibi unsurlar geniş anlamda eşitlik ilkesine güç katmaktadırlar.³⁰⁰

VUK’un 370’inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında mükelleflerin izaha davet edilebileceği ifade edilmiştir. Kesinlik içermeyen ve tercih hakkı veren “edilebilir” ifadesi lafzen yorumlandığında idareye takdir yetkisi tanındığını göstermektedir.

²⁹⁸ E.2017/166 ve K.2018/8 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, Akt. Batı, s. 59

²⁹⁹ Batı, s. 59; Çağlayan, s. 111; Kalabalık, s. 47

³⁰⁰ Uğur Bulut, “Vergi Adaleti İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, s. 264

Özellikle temel hak ve özgürlüklere ilişkin mülkiyet hakkına doğrudan müdahaleyi içeren (*vergi aslı ve fer'ileri, vergi suçları ve kabahatleri ile bunların yaptırımları, vergi denetimi*) vergilendirmeye ilişkin olarak bağlı yetki ile donatılmış olan idareye Anayasada yer alan yatay eşitlik ilkesine aykırı işlem yapma ihtimalini barındıran bir şekilde takdir yetkisi verilmesi hukuka aykırıdır. Ancak vergi yazınında konuya farklı açılardan bakmak suretiyle yeni açılımlar getiren görüşler de mevcuttur.

UZUNÖNER'e göre her ne kadar ilgili yasa maddesinde “edilebilir” şeklinde müsamaha içeren bir ifade yer alsada, söz konusu ifade ile tanınan takdir yetkisi, vergi ziyaına yol açan tüm mükelleflerin idare tarafından tespit edilme zorunluluğunun bulunmadığına ilişkin olarak verilmiştir.³⁰¹ Ancak yine de, yasa koyucunun iradesini daha açık olarak ortaya koyması yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından daha doğru olacaktır. Zira söz konusu “edilebilir” ifadesi Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun izaha davet yetkisine atfen kullanılmıştır. Diğer bir deyişle mükellefi izaha davet etmeye ilişkin tercih hakkı yetkili komisyona verilmiştir. Hâlbuki Ön Tespit komisyonunun vergi ziyayı içeren harici bulguları ilk elden tespit etme gibi bir görevi zaten yoktur. Eğer yasa koyucunun iradesi, idarenin tüm vergi ziyaına ilişkin hususları tespit zorunluluğu olmadığına ilişkin olsaydı, zikredilen müsamaha içeren ifadenin, yetkili komisyona atfen değil, ön tespitte konu bulguları komisyona iletmekle görevli memurlara atfen ihdas edilmesi gerekirdi.

Bu itibarla kanaatimizce tercih hakkı içeren “edilebilir” ifadesinin, ön tespitte konu bulguların yetkili komisyona intikal ettirilmesi bakımından (bilgi toplama ve inceleme yapma yetkisine sahip) görevli memurlara atfen “iletilebilir” şeklinde değiştirilmesi ya da (bizce daha doğru olarak) Ön Tespit Komisyonu'nun izaha davet yetkisine atfen ihdas edilen “edilebilir” ifadesinin, “edilir” şeklinde tercih hakkı içermeyen bir şekilde güncellenmesi yerinde olacaktır.

BAYRAKLI ve HATİPOĞLU'na göre bu durum tartışmalı olmakla birlikte idare seçmediği yahut izaha davet etmediği mükellefler yönünden pişmanlık yolunu

³⁰¹ Uzunöner, s. 94

kullanmayı açık tuttuğu için mükellef haklarının ihlal edildiği yahut eşitlik ilkesine aykırı davranıldığını ileri sürmek kolay değildir.³⁰² Fakat yine de bu durumun pişmanlık yolunun kullanılmasını garanti ettiğini ya da edeceğini söylememiz zordur. Zira izaha davet edilmeyen bir mükellefin aynı zamanda bahse konu işlemle ilgili olarak ihbar edilmesi durumunda hem pişmanlıktan hem de izaha davetten yararlanma şansı kalmayacaktır. Dolayısıyla izaha davetten herkesin eşit ve adil bir şekilde yararlandırılması anayasal bakımından bir zorunluluk olup, gelecekte gerçekleşmesi kati olmayan bir imkân ve hak üzerinden anayasal ilkelere uygun olmayan bir düzenlemenin meşruiyetini savunmamız mümkün değildir.

519 no.lu Tebliğ'in 3'üncü maddesine göre, izaha davet süreci incelemeye yetkili memurlar tarafından elde edilen harici kanıtların, bulguların yetkili komisyona intikal ettirilmesi suretiyle başlamaktadır. VUK'un 370'inci maddesine göre ön tespit yapacak yetkili komisyon üyeleri ile bu ön tespiti kaynaklık eden emareleri temin eden (inceleme yapmaya veya bilgi toplamaya yetkili) kişiler farklıdır. VUK'un 370'inci maddesi ve 519 no.lu Tebliğ hükümleri kapsamında, inceleme yapmaya veya bilgi toplamaya yetkili olanlar tarafından temin edilen bilgi, belge ve bulguların komisyona iletilmesinin mecburi olduğuna dair herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu eksiklik kanaatimizce, ön tespiti konu hangi usulsüzlüklerin izaha muhtaç olduklarına dair bir düzenlemenin ya da objektif bir ölçüt'ün ilgili yasa ve tebliğ maddelerinde yer almaması durumuyla da yakından ilişkilidir. Zira burada söz konusu bilgi, belge ve bulguların öncelikle bunları elde eden vergi inceleme elemanları tarafından izaha muhtaç olup olmama bakımından bir değerlendirmeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Dolayısıyla VUK'un 370'inci maddesinde öncelikle bahsettiğimiz bu değerlendirmeye ve bunun objektif kriterlerine ilişkin bir yasal değişikliğin yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

Aksi halde ön tespit yapmaya yetkili komisyona iletilen emareler bakımından mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkünken, komisyona iletilmeyen emarelerin

³⁰² Hasan Hüseyin Bayraklı ve Mehmet Hatipoğlu, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", **İnönü Üniv. Hukuk Fak. Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2018, s. 563

ilgilisi olan mükelleflerin izaha davet edilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu itibarla bahse konu mecburiyete ve emarelerin değerlendirilmesine yönelik objektif kriterlerin belirlenmesine ilişkin düzenleme eksikliği, özellikle eşitlik ilkesi bakımından mağduriyetlere yol açabilme potansiyeline sahiptir.³⁰³ Yasa koyucunun bu eksikliği yapacağı bir düzenlemeyle gidermesi ayrıca kanunilik ilkesi bakımından gerekli görülmektedir.

Kabahatler Kanununun 4'üncü maddesine göre kabahat karşılığında öngörülecek yaptırımın türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebilmektedir. VUK'un 331'inci maddesinde yer alan hüküm bakımından idari yaptırımlar ancak vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için uygulanacaktır. Bu minvalde izaha daveti düzenleyen yasa maddesinde, mükellefin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıyan (vergi ziyai cezasının) yaptırımın türünün, indirimli oranının ve hangi şartlarda kesileceğinin belirlenmiş olması kanunilik ilkesi bakımından yerinde olmuştur.

2.8. İzaha Davet Kurumunun İcrası ve Sonuçları

İzaha davet, yetkili komisyon tarafından tesis edilen ön tespiti konu fiilin hukuki niteliğine göre iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Komisyon tarafından yapılan ön tespit VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiiller dışında vergi kaybına yol açan diğer sebeplere dayanıyorsa mükellef aynı maddenin a) fıkrası kapsamında izaha davet edilmektedir. Bu şekilde izaha davet edilen mükellefin VUK'un 370'inci maddesinde yer alan 30 günlük süre içinde izahla bulunması durumunda, söz konusu izahın yetkili komisyon tarafından en geç 45 gün içinde değerlendirilmesi gerekir. Eğer değerlendirme izahın reddi mahiyetinde ise bu durumda değerlendirme yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren mükellefin yasada belirtilen şartları ikinci 30 günlük süre içinde yerine getirmesi alternatiflerden biridir. Aksi takdirde mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi söz konusu olacaktır.

³⁰³ Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet ve Olası Sorular", Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, Erişim: 19.10.2022

Ancak izaha davete ilişkin yasa maddesinin değişikliğe³⁰⁴ uğratılması sonrasında, ilgili maddenin b) fıkrasında düzenlenen parasal sınırların veya oranların altında kalmak şartıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkin olarak mükellef izaha davet edilmeyecek, kendisine sadece SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir. Hâlbuki bahse konu değişiklik öncesinde b) fıkrasına göre şartları sağlayan ilgili mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline istinaden izaha davet edilmeleri mümkün idi.

Bu itibarla değişiklik sonrası VUK'un 370'inci maddesinin b) fıkrasında yer alan düzenlemede, izah ve değerlendirme süreci ve süresi olmadığı gibi, ilgili mükellefin ön tespit yazısının tebliğinden itibaren yasa da belirtilen şartları yerine getirmesi beklenen tek bir 30 günlük süre mevcuttur.

2.8.1. İzaha Davetin Şartları

VUK'un 370'inci maddesi kapsamında izaha davetten yararlanabilmek için yetkili memurlar tarafından elde edilmiş emarelerin yetkili komisyona gönderilmesi sonucunda ilgili komisyon tarafından bir ön tespit yapılmış olması şarttır. Ön tespit verginin kayba uğratıldığına dair kesin bir delil olmadığından, ön tespite ilişkin hususun (inceleme, takdir, ikrar ve ispat unsurları bakımından) araştırılması ve bir sonuca varılması gerekir. İzaha davet tam bu noktada devreye girmekte ve ön tespite konu hususun vergi incelemesine yahut takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek olup olmadığına karar vermektedir.³⁰⁵

Ön tespit yapılabilmesi ise iki şartın vukuuna bağlıdır. Bunlardan birincisi ön tespite konu hususla ilgili olarak vergi incelemesine başlanılmaması yahut takdir komisyonuna sevk kararı verilmemiş olmasıdır. İkincisi ise, yine ön tespite konu

³⁰⁴ VUK'un 370'inci maddesi, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un ³⁰⁴ 25'inci maddesiyle değişikliğe³⁰⁴ uğramıştır.

³⁰⁵ Çam, s. 75

hususlarla ilgili olarak somut deliller içeren bir ihbarın vergi dairesi kayıtlarına girmemiş olmasıdır.³⁰⁶

Ön tespit konusuyla ilgili ihbarın izaha davete engel olabilmesi için somut deliller içermesi gerekir. Somut delillere dayanmayan salt bir takım iddialar söz konusu ise bu mahiyetteki bir ihbarın izaha davetten yararlanmaya mani olmaması gerekir. Zira somut deliller içermeyen bir ihbar, zaten ilgili vergi idaresi tarafından geçerli olarak değerlendirilmeyeceğinden işleme konulmayacaktır.

2.8.1.1. Ön Tespit

Tespitin kelime anlamı, *bir durumu kuşkuyla düşürmeyecek biçimde gösterme veya belirleme* şeklinde ifade edilebilir.³⁰⁷ Ön tespit³⁰⁸, vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellef ve üçüncü şahıslardan bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından direkt ve/veya endirekt şekilde temin edilen bilgi, bulgu ve verilerin izah değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmek suretiyle verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilmesi gerektiği şeklinde yapılan bir belirleme olarak tanımlanabilir.³⁰⁹

Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere mükellefin izaha davet edilebilmesi için özellikle idare bakımından kesinleşmiş bir tespitin bulunması şart olmayıp, bir emarenin mevcut olması yeterlidir. Emareye, kira gelirini beyan etmeyen bir mükellefin tapu ve

³⁰⁶ 482 sıra no.lu VUK GT.

³⁰⁷ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim: 18.10.2022

³⁰⁸ 519 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre Ön Tespit: Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür. 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 Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

³⁰⁹ Batı, s. 485

banka kayıtlarının karşılaştırılması suretiyle elde edilen çapraz bilgiler örnek gösterilebilir.³¹⁰

6728 sayılı Kanunun 22'nci maddesinin gerekçesinde *emare* kavramı *harici karine* kelimesiyle aynı anlamda kullanılmış ve ön tespitin, verginin ziyaa uğratıldığıının harici karinelere dayanarak tespit edildiği hallerde gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.³¹¹ 519 no.lu Tebliğ'de ise bilgi, bulgu ve veri kelimeleri geçmektedir. Kanaatimizce yasa koyucu tarafından emare olarak ifade edilen kavramın idarenin düzenleyici işlemleri kapsamında bilgi, bulgu ve veri şeklinde somutlaştırılması suretiyle ön tespite kaynaklık edecek karineler güçlendirilmiş olmaktadır. Bu durum mükelleflerin hukuki güvenlikleri bakımından olumlu bir durum olarak değerlendirilebilir. Aksi halde herhangi bir bilgi, veri ve bulguya dayanmayan sadece sezgisel bir düşüncenin ürünü olan şüphenin, harici bir karine olarak değerlendirilmesi ve bu suretle ön tespite dayanak oluşturması hukuka aykırı olacaktır.

Şüphe, kelime anlamı olarak bir olayın gerçekleşmesinin muhtemel görülmesine ilişkin bir kanaati ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında makul bir şüphenin var olabilmesi için somut bir olay bulunması ve buna dair şüphenin hayatın olağan akışı içinde doğal bir seyir izlemesi gerekir. Diğer bir deyişle makul şüphe, somut olayı değerlendiren tarafsız ve ortalama bir zekâyâ sahip her bireyin olay ve suç arasında bir ilgi kurması olarak tanımlanabilir. Örneğin arama usulüne ilişkin olarak, aramanın yapılabilmesi için CMK'nın 116'ncı maddesinde makul şüphe bulunmasının şart olduğu ifade edilmiştir. Elbette ki makul şüphenin varlığını tespit etme noktasında yetkili makamların bir takdir yetkisi olduğunu da belirtememiz gerekir.³¹²

Bu itibarla vergi ziyayı bulunduğuna dair makul bir şüphenin mevcudiyeti halinde izaha muhtaç konuların Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu düşüncesindeyiz.

³¹⁰ Sezer, s. 2400

³¹¹ TBMM, a.g.r, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasavi/donem26/yil01/ss404.pdf>, Erişim: 6.12.2022

³¹² Muhammed Sıddık Seyyidoğlu, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama ve Elkoyma", **İnsan ve Sosyal Bilimler Dergisi (JOHASS)**, 4 (1), 11-31. ISSN 2667-4343, 2021, s. 16

Şunu ifade etmek gerekir ki vergi inceleme tutanaklarında belirtilen bulgular ile ön tespit kapsamında yer alan tespitler arasında mahiyet itibarıyla fark bulunmaktadır. Şöyle ki, vergi incelemesi neticesinde ulaşılan sonuçlar somut ve objektif delil olarak tanımlayabileceğimiz kesin bir tespit niteliğini haizdir. Ön tespitte ise daha ziyade hukukta makul şüphe denilen kavramın istinad ettiği bir takım tespitler söz konusudur ki, bunlar esasen kesinleşmiş olmayıp mükellef tarafından açıklanmaya muhtaçtır. Örneğin mükellefin zarar etmiş olduğu bir döneme ilişkin beyannamesini zamanında vermemesi vergi kaybına sebep olmayabilir. Dolayısıyla bir beyannamenin zamanında verilmemiş olması tek başına vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmasını gerektirmez.³¹³ Bu sebeple süresinde beyannamesini vermeyen bir mükellefin doğrudan incelemeye sevk edilmesinin engellenerek (ilgili dönemde zarar ettiğine ilişkin) açıklama yapma imkânının sağlanması izaha davetin temel işlevlerindendir.

2.8.1.2. Vergi İncelemesi ve Takdir Komisyonuna Sevk

Ön tespit tarihine kadar vergi incelemesine başlanılmamış yahut takdir komisyonuna sevk edilmemiş olma şartları VUK'un 370'inci maddesinde açık bir şekilde yer almaktadır. Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olma durumu matrahın tespitine ilişkin dosyanın ilgili komisyona gönderilmemesi şeklinde anlaşılabılır. Ancak burada önemli olan husus vergi incelemesine başlanılmamış olma durumunun belirlenmesine yöneliktir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre³¹⁴ vergi idaresi yönünden incelemenin başlaması inceleme elemanlarının konuya ilişkin her türlü araştırma, bilgi isteme ve yazışma faaliyetlerine girişmesi durumunda söz konusu olmaktadır.

³¹³ Çam, s. 76

³¹⁴ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

Bununla birlikte aynı Yönetmeliğin değişik ³¹⁵ 9’uncu maddesinin üçüncü bendine göre ³¹⁶ ise mükellef bakımından vergi incelemesinin başlaması *incelemeye başlama bildirimi’nin* düzenlendiği tarih olarak kabul edilmektedir. Aynı maddenin ikinci bendine göre ³¹⁷ bahse konu bildirim bir örneğinin ilgilisi mükellefe gönderilmesi gerekmektedir. Vergi yazınındaki bazı görüşlere göre incelemeye başlandığının kabulü için mükellefin ilgili tutanağı imzalaması gereklidir. ³¹⁸ Diğer bir kısım görüşlere göre ise incelemeye başlanıldığı mükellefe tebliğ edilmediği takdirde incelemenin başlamamış olduğu anlaşılmaktadır. ³¹⁹

Kanaatimizce incelemeye başlama tutanağının (bildiriminin) mükellef tarafından imzalanması aynı zamanda tebliğ işlevini içerdiğinden, bu tip durumlarda incelemenin başlaması için ayrıca bir tebliğ işleminin gerçekleştirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, nezdinde inceleme başlatılan kişi tarafından henüz imza altına alınmamış bildirimler bakımından incelemeye başlanmış olduğunun kabulü için söz konusu bildirim mükellefe tebliğ edilmesinin gerekli olduğu düşüncesindeyiz.

Bununla birlikte ilgili Yönetmeliğin 12’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında yer alan durumlar sebebiyle mükellefle bir iletişim kurulamaması veya mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi hallerinde vergi incelemesinin başlamış olduğu kabul edilmektedir. ³²⁰

³¹⁵ (Değişik ibare:RG-28/6/2022- 31880)

³¹⁶ İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir.

³¹⁷ Vergi incelemesine, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanır. İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapılana, bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

³¹⁸ Mükerrer Yanar, “İzaha Davet - (Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?)”, Mondaq 2018, <https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/693288/304zaha-davet--vergi-304ncelemesi-mi-304zaha-davet-mi>, Erişim: 07.12.2022

³¹⁹ Hakan Arslaner, “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **MHD-Cilt: 11**, Sayı: 132, 2015, s.277, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/c922f88c503347a89fd81f7976768945?s=vvergi+ceza+hukuku&pn=21>, Erişim: 11.10.2022; Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, ss. 470-473

³²⁰ (Ek:RG-28/6/2022-31880) (2)(3) Nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen veriler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

Belirttiğimiz şartlar bakımından izaha davetten yararlandırılan mükelleflerin incelemeye yahut takdir komisyonuna sevk edilmeleri, izahın reddine rağmen mükelleflerin kanunda yer alan beyan ve ödemeye ilişkin şartları yerine getirmemeleri durumunda söz konusu olmaktadır.

VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrası uyarınca mükelleflerin yaptıkları açıklama, izah değerlendirme komisyonu tarafından yeterli görülmediği takdirde, ilgisinin ön tespiti konu matrah veya matrah farkını beyan etmek suretiyle vergi aslı ile beraber izah zammını ödemesi halinde, vergi ziyayı ceza % 80 indirimli olarak tahakkuk ettirilecektir. Ancak bu durum daha sonra vergi incelemesi yapılarak tarhiyatın tamamlanmasına mani değildir. Mükellefler, izahın reddi durumunda 30 günlük süre içinde zikredilen şartlar³²¹ yerine getirilmediği takdirde ise vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilecektir.

Mükellefin izahının yetkili komisyon tarafından yeterli görülmesi halinde ise ön tespiti konu hususla ilgili olarak vergi ziyayı bulunmadığı kabulünden hareketle, vergi incelemesi ya da takdire sevk işlemi yapılmayacaktır.³²²

VUK'un 370'inci maddesinin b) fıkrası uyarınca ön tespiti verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyayı uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkin olarak belli parasal sınırların altında kalması şartıyla ön tespiti ilişkin yazı ilgisine tebliğ edilebilir.³²³ Mükelleflerin

³²¹ Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyayı uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

³²² 519 no.lu Tebliğe göre, Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespiti ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

³²³ Verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyayı uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını (534 Sıra No.lu

ilgili kanun maddesinde belirtilen şartları³²⁴ yerine getirmesi durumunda haklarında indirimli vergi ziyai cezası kesilir, ancak vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk edilmezler. Bununla birlikte bu durum daha sonra vergi incelemesi yapılarak tarhiyatın tamamlanması bakımından bir engel teşkil etmez.

2.8.1.3. İhbar

İhbar kelime anlamı olarak herhangi bir durumu haber verme, bildirme şeklinde tanımlanabilir.³²⁵ İhbar eyleminin vergi hukukundaki anlamı ise, vergi kaybına yol açan hukuka aykırı bir durumun muhbir tarafından kamu idaresine sözlü veya yazılı bir biçimde bildirilmesidir. Caydırıcı ve teşvik edici iki yönü bulunan ihbar kurumu, genellikle ihbara konu mükelleflerin aramalı vergi incelemesine sevk edilmesini sağlar. İhbar etme hakkı esasen Anayasanın 40'inci maddesinde yer alan dilekçe hakkı ile ilişkili bir haktır. Dilekçe hakkı ise şikâyetle bulunmak suretiyle denetim görevini yapmayı da içerdiği için aynı zamanda demokratik katılım sağlayan siyasal bir haktır.³²⁶

VUK'un 370'inci ve 519 no.lu Tebliğ'in 3.1.2 maddeleri uyarınca mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için ön tespitin yapıldığı tarihe kadar ön tespitle ilgili ihbarda bulunulmamış olması şartı düzenlenmiştir. Ancak bunun haricinde ihbarın hangi makamlara yapılacağına dair net bir belirlemeye yer verilmemiştir. Bu sebeple söz konusu ihbarın herhangi resmi bir makama yapılmış olması izaha davet bakımından olumsuz şartın gerçekleşmiş olduğunun kabulünü gerektirmektedir.

V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'den itibaren 148.000 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebilir.

³²⁴ Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitle ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz 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.

³²⁵ T.C Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/ihbar>, Erişim: 18.10.2022

³²⁶ Çam, ss.83-84

DOĞRUSÖZ'e göre izaha davetten yararlanılmasının ihbar edilmeme şartına bağlanması ihbarcılarının ikramiye haklarının korunmasına matuftur.³²⁷ CANDAN'a göre ise ihbar edilmeme şartı izaha davet bakımından yersizdir, zira ihbar kurumu aynı zamanda verginin ziyaa uğratıldığına dair emarelerin temin edilmesini sağlamaktadır. Ayrıca izaha davetin icrası vergi idaresinin daveti ile başlayıp mükellefin bu noktada bir davranışta bulunması gerekmediğinden ihbarın varlığının izaha davete engel olmaması gerekir.³²⁸

Kanaatimizce de, izaha daveti yapan tarafın idarenin kendisi olduğu düşünüldüğünde, davet edilen mükellefin subjektif iyiniyetli olup olmamasının izaha davet yönünden bir anlamı olmayacağı açıktır. Bu tür bir iyiniyet ancak pişmanlık usulünde geçerli olup, ihbar kurumunun bu idari çözüm usulünün özünü muhafaza ettiği söylenebilir. Ancak aynı durum izaha davet için geçerli olmadığından ihbar edilmeme şartının kaldırılmasına yönelik olarak ilgili kanun maddesinde değişiklik yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

2.8.1.4. İzaha Davet Yazısı ve Tebliği

VUK'un 370'inci maddesinin (a) ve (b) bentleri kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, Tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" ile "Ön Tespit Yazısı" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur. İlgili maddenin (b) bendi kapsamında yer alan fiillere konu ön tespit durumunda tebliğ edilecek yazı "ön tespit yazısı" olacaktır. Zira bu fiilleri işleyenlerin (a) fıkrası kapsamında izaha davet edilmeleri mümkün değildir. Ön tespit yazısında ise izaha davet yazısından farklı olarak sadece, mükellefin yerine getirmesi gereken beyan ve ödemeye ilişkin hususlara yer verilmiştir. İzaha davet yazısı ise maddi ve şekli bakımından daha geniş ve teklif niteliğini haiz bir içeriğe sahip bulunmaktadır.

³²⁷ Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet", Dünya Gazetesi, 23.08.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, Erişim 05.10.2020

³²⁸ Turgut Candan, "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişimi: 18.10.2022

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilmesi zorunludur.³²⁹ Bu minvalde söz konusu yazıda;

a) *İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması halinde izahın komisyonca değerlendirileceği,*

b) *Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,*

c) *Ön tespitle ilişkin olarak yapılan izahın; izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması halinde, bu yöndeki değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği,*

ç) *Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyası cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,*

d) *Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,*

³²⁹ 519 sıra no.lu VUK GT'nin 5.2'nci maddesi.

e) Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve bu duruma uygun olarak beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,

f) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesine yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı,

Hususları yer almaktadır.

İlgili kanun maddesinin b) fıkrasına göre yapılan ön tespitte ise, toplam mal alışları veya kullanılmış olabilecek sahte/yanıltıcı belgelerin tutarı net bir şekilde belirlenememişse “Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler Listesi” tebliğ edilecek ön tespit yazısına eklenmelidir. Bahse konu yazı 519 no.lu Tebliğ’in 6.2’nci maddesine göre tebliğ edilmektedir.

İzaha davet yazısının tebliği üzerine mükellef 30 gün içinde izahta bulunmak yerine, tebligat kapsamında yer alan hususlara ilişkin vergi farkını, matrah tutarını esas alarak beyanname verdiği takdirde izahta bulunmuş sayılmaktadır.³³⁰ 519 no.lu Tebliğe göre, mükellef tarafından herhangi bir izahta bulunulduğu takdirde yetkili komisyonun 45 gün içinde söz konusu izahı değerlendirmesi ve ulaşılan sonucu mükellefe tebliğ etmesi gerekir.

Diğer yandan mükellefe tebliğ edilen izaha davet yazısının ön tespite konu tüm bilgi ve belgeleri içermesi “silahların eşitliği” ilkesi bakımından (adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmemesi hususuna yönelik olarak) daha doğru olacaktır. Ancak yasa ve tebliğ hükümlerinde bu konuya dair açık düzenleme yer almamaktadır. Bu itibarla, kamunun tüm imkânlarına sahip vergi idaresinin mükellefe verdiği 30 günlük izah süresinin (mükellef yönünden) etkinliği azalabilecektir. Bunun için zikredilen ilke bakımından, izaha davet yazısı ile yapılan izahın (ön tespitle ilgili) tüm bilgi, belge ve

³³⁰ Alaattin Ceyhan ve Ertuğrul Turan, “Kayıtdışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 235, 2019, s. 35

tanık ifadeleri yönünden tekâmül ettirilmesinin gerekliliğine yönelik kanuni bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.³³¹

Silahların eşitliği ilkesi, savunmanın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için savunma makamının gerekli ve yeterli yetkilerle teçhiz edilmesi anlamına gelmektedir. *İlkenin adı, ortaçağda şövalyelerin düellolarında silahların birebir aynı olması gerekliliğini ifade eden “silahların eşitliği” kuralından gelmektedir.* Bu ilke AİHS’in 6’ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı kapsamında uygulanmaktadır. Elbette ki bu eşitlik denkliği ifade eden bir eşitlik olup, ceza muhakemesi anlamındaki bir eşitliği içermez. Diğer bir deyişle savunma ve iddia makamlarına görevlerini yerine getirirken gerekli serbestiyetin verilmesi şeklinde ifade edilebilir. Bu minvalde, savunma makamının karşı tarafın sunduğu tüm delillerden haberinin olması ve bu deliller üzerinde tartışma imkânının bulunması şarttır. Bunun için ayrıca, dava dosyasına erişim imkânlarının ve buna ilişkin gerekli sürenin sağlanması savunmanın sıhhati bakımından çok önemlidir.³³²

Olumlu bir değişiklik olarak şunu ifade etmek isterim ki, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik³³³ öncesinde VUK’un 370’inci maddesinde, izahın yetkili komisyon tarafından değerlendirilmesi sonucunda varılan kararın mükellefe bildirilmesine yönelik herhangi bir düzenleme mevcut değildi. Ancak ilgili kanun değişikliği sonrasında sonrasında madde metnine *izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir* şeklindeki hüküm ifadesi konulmuştur. Ayrıca 519 no.lu Tebliğ’de de izahın değerlendirilmek suretiyle sonuca bağlanmasına ilişkin olarak 45 günlük bir düzenleme süresi öngörülmüştür.

³³¹ Uzunöner, s. 134.

³³² Güneş Okuyucu Ergün, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Silahları Eşitliği İlkesi”, **LHD-Cilt:** 11, **Sayı:** 131, 2013, ss.5-9, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/2a1fefb026cd4efe984851cc0fe91463?s=avrupa+adalet+divan%c4%b1&pn=39>, Erişim: 11 Ekim 2022

³³³ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.8.1.5. Süre ve Konu Yönünden Şartlar

Yasal ve idari olarak belirlenen sürelerin verginin yasallığı, güvenliği ve öngörülebilirliği noktasında büyük önemi vardır. *Zira süreler, bir yandan vergi yükümlüsüne ödevlerini yerine getirmesi için güvence ve kesinlik sağlamakta, bir yandan da vergi alacağının süratle ve etkinlikle toplanması amacını gütmektedir.*³³⁴ Vergi hukukunda uygulama alanı bulan süreler kanunlarda belirlenebileceği gibi, belirlemeye ilişkin yetki ihtiyaca binaen idare ve yargı organlarına da verilebilir. Süreleri belirleme yetkisine sahip organlar bakımından yasal, idari ve yargısal olmak üzere üç tip süre olduğu gibi, bu sürelerin hukuki nitelikleri bakımından da farklı türlere ayrıldığını söylememiz gerekir.³³⁵

Vergi hukukundaki süreler hukuki niteliklerine göre hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri, zamanaşımı süreleri ve düzenleyici süreler şeklinde tasnif edilebilirler. Eğer bir hak, sürenin sona ermesi ile kullanılamaz hale geliyorsa ve süreye uyulmaması durumunda hakkın kullanımının ortadan kalkacağı kanun maddesinde yer almışsa, ilgili sürenin hak düşürücü bir süre olduğu açıktır. Hak düşürücü süreler yargı mercileri tarafından re'sen denetlenirler.³³⁶ VUK'un 15'inci maddesi kapsamında kanıtlanabilir ve belgelendirilebilir olması şartıyla mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemesi söz konusu olmaz.

Süreleri belirleyen organların niteliği bakımından yapılan sınıflandırma kapsamında, kanuni süreler ilgili kanun maddesinde açıkça belirtilen ve uyulmadığı takdirde ilgili hakkın kullanılmasının mümkün olmadığı sürelerdir. İdari süreler ise VUK'un 14'üncü maddesine göre vergi kanunlarında belli bir sürenin belirtilmediği durumlarda 15 günden az olmamak üzere idare tarafından kararlaştırılan sürelerdir.³³⁷

³³⁴ Kırbaş, s. 144

³³⁵ Kırbaş, s. 144

³³⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, s. 233

³³⁷ Batı, s. 74

İzaha davet yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren mükellefin 30 gün³³⁸ içinde ön tespite konu hususla ilgili izahta bulunması gerektiği ilgili kanun maddesinde yer almaktadır. Buradaki 30 günlük süre VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenmesi sebebiyle "kanuni süre" olarak vasıflandırılmaktadır. Bu tip süreler ise kanun gereğince işler ve süre şartına riayet edilip edilmediği re'sen dikkate alınır. Hak düşürücü niteliğinde olduğundan sürenin geçmesiyle birlikte (VUK'un 15'inci maddesine göre) şartlarına uygun mücbir sebep bulunmadığı takdirde izahta bulunma imkânı ortadan kalkar. Aynı hususlar izahın değerlendirilmesi neticesinde varılan kararın mükellefe bildirilmesi üzerine ikinci 30 günlük süre içinde izah şartlarına uygun olarak beyanname verilmesi bakımından da geçerlidir.

Diğer bir deyişle, VUK'un 370'inci maddesinde yer alan 30 günlük süreler aynı zamanda mükellefe tanınan bir takım haklardan yararlanmanın sınırlarını oluşturduğu için hak düşürücü süreler olarak tanımlanmaktadır. Zira bu süreler zikredilen hakların kullanılma eylemini (mücbir sebep hariç) ³³⁹ belli bir zaman dilimi ile sınırlamaktadırlar.³⁴⁰ Dolayısıyla 30 günlük süre sona erdikten sonra mükellefin izahta bulunması yahut izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vererek bir takım avantajlardan yararlanması söz konusu olamaz.

VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası ile mükellef tarafından yapılacak izahın, yetkili komisyon tarafından kaç gün içinde değerlendirileceği ve sonuca bağlanacağına ilişkin (sürenin belirlenmesine dair) yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Bakanlığın yayımlamış olduğu 519 no.lu Tebliğ'in 5.3'üncü maddesine göre mükellef tarafından yapılan izahın yetkili komisyon tarafından en geç 45 gün içinde değerlendirilmesi ve sonuca bağlanmasına karar verilmiştir. Bu itibarla idare tarafından genel düzenleyici işlem ile takdir edilmiş sürenin hukuki niteliğinin idari (süre) olduğu düşünülmektedir.

³³⁸ Bu süre ilgili kanun maddesinin değişmeden önceki ilk halinde 15 gün olarak belirlenmişti. Bu sürenin 30 güne çıkarılması mükellef hakları bakımından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

³³⁹ VUK'un 15'inci maddesine göre; 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

³⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Nami Çağan, 2015, s.122

Yetkili komisyon tarafından izahın değerlendirildiği ve sonuca bağlandığı 45 günlük süre aynı zamanda *düzenleyici süre* niteliğini haiz bulunmaktadır. Bu tip süreler idarenin işlemlerini en uygun şekilde yerine getirebilmelerini ve görevlerini herhangi bir ihmale uğratmamalarını sağlamak maksadıyla belirlenen sürelerdir. Diğer sürelerden farklı olarak düzenleyici sürelere riayet edilmemesi durumunda herhangi bir yaptırım uygulanması gündeme gelmez, diğer bir deyişle bu sürelere uymama fiili herhangi bir müeyyideye bağlanmamıştır.³⁴¹ VUK'un 370'nci maddesi ile 519 no.lu Tebliğ'e bakıldığında zikredilen süreye uyulmaması durumunun herhangi bir yaptırıma bağlanmadığı görülecektir. Bununla birlikte yetkili komisyonun 45 günlük süreyi aşması mükellef hakları ve vergiye uyum bakımından olumsuz sonuçlar doğuracağından, bu hususa özellikle dikkat edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Mükellefin, yazı ile yapılan davete icabet etmesi durumunda yetkili komisyonun mükellef tarafından yapılan izahı 45 gün içinde değerlendirmesi ve sonucunu ilgisine tebliğ etmesi gerekir. İzahın kabulü durumunda, vergi ziyayı bulunmadığı sonucuna varılarak, mükellef hakkında herhangi bir işleme girilmez. İzahın reddi durumunda ise bu kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde şartlara uygun olarak beyanname verilerek vergi asıllarının ve izah zammının ödenmesi durumunda vergi ziyayı cezası %80 indirimli olarak (diğer bir deyişle % 20 oranında) kesilir. Mükellefin izahta bulunmaması ya da izahın reddi üzerine öngörülen şartları yerine getirmemesi durumunda, ilgisinin incelemeye yahut takdir komisyonuna sevk edilmesi söz konusu olacaktır.

492 no.lu Tebliğ'in³⁴² 7'inci maddesine göre mükelleflerin interaktif vergi dairesi üzerinden yazılı olarak izahta bulunmaları mümkündür. Dolayısıyla mükellefler komisyona sözlü olarak izahta bulunabilecekleri gibi (internet üzerinden) yazılı olarak da izahta bulunabilirler.

İzaha Davetin konu yönünden şartlarına bakıldığında ise, VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasındaki düzenlemeye göre, aynı kanunun 359'uncu maddesinde yer

³⁴¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015, s.124

³⁴² 28.02.2018 tarih ve 30346 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alan kaçakçılık fiillerinin kapsam dışında bırakıldığı görülecektir. Ancak bu sınırlamaya sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili bakımından 370'inci maddenin (b) fıkrasında belirlenen parasal sınırlara³⁴³ bağlı olarak istisna hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla bu tip fiillerin kanunda yer alan şartlara uygun olması şartıyla izaha davete ilişkin düzenlemenin konusu olabilmesi mümkündür. Ancak 7194 sayılı Kanun kapsamında yapılan değişikliklerden sonra, istisna kapsamında yer alan bu tip fiillerin faili olan mükellefe izaha davet yazısı yerine 519 no.lu Tebliğ'in 6'ncı ve devamında yer alan maddelerde düzenlenen ve mahiyeti izaha davet yazısından farklı olan "SMİYB Ön Tespit Yazısı" tebliğ edilir. Bu yazı ile birlikte mükellef bahse konu durumu açıklamaya değil, izaha davet şartlarını (beyanname vermek suretiyle vergi, zam ve cezaları ödemeye) yerine getirmeye çağrılır.

Yukarıda ifade ettiğimiz ilgili kanun maddesinde vergi kaçakçılığına ilişkin sınırlama haricinde herhangi bir belirleme yer almayıp, 370'inci maddeye (c fıkrası) istinaden verilen yetki kapsamında izaha davet edilecek konuların belirlenmesi 519 no.lu Tebliğ ile Bakanlığın yetkili birimlerine bırakılmıştır. Bu yetki daha öncesinde mülga 482 no.lu Tebliğ ile kullanılmış olup, izaha davet edilecek konular (15 madde halinde) sayılmak suretiyle belirlenmişti. Daha sonra çıkarılan 519 no.lu Tebliğ ile bu usulden vazgeçilmiştir. Ancak belirttiğimiz üzere konuların belirlenmesinin vergi ziyayı şüphesi ekseninde idarenin yetkili birimlerinin inisiyatifine bırakılması, bahse konu belirsizliği gidermediği gibi birçok tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu durumun verginin yasallığı, hukuki güvenlik ve takdir yetkisi bağlamında ayrıntılı olarak değerlendirilmesi çalışmamızın ilgili bölümlerinin ayrı alt başlıklarında³⁴⁴ yer almaktadır.

519 sıra no.lu Tebliğ'in 5.1'inci maddesine göre izaha davet kurumunun icra edilebilmesi, vergi kaybına yol açtığı düşünülen emarelerin mevcudiyetinin ön tespiti konu olmasına bağlanmıştır. Kanaatimizce burada izaha davete konu olacak hususların vergi ziyayı odağında belirleneceği şeklinde bir anlam ve anlatım söz konusudur. VUK'un 370'inci maddesine bakıldığında aynı şekilde vergi ziyayı kavramının öne çıkartıldığı

³⁴³ İlgili belge tutarının bir takvim yılında 148 Bin TL'yi aşmaması veya aşması halinde ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ini aşmaması.

³⁴⁴ 2.7 no.lu başlığa dâhil olan alt başlıklar.

görülebilecektir. Dolayısıyla ilgili tebliğ ve kanun maddesinde izaha davetin uygulanacağı konulara ilişkin olarak vergi türleri bakımından herhangi bir belirleme ya da sınırlandırma yapılmadığı anlaşılmaktadır.³⁴⁵

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu kapsamında yer almakla birlikte hakkında vergi ziyana yol açtığına dair makul şüpheler bulunan izaha muhtaç tüm konuların, izaha davet kapsamına alınabileceği düşüncesindeyiz. Ancak bu hususun daha belirgin bir çerçeve hükmü doğrultusunda yasal olarak düzenlenmesinin anayasal ilkelere uygunluk bakımından daha doğru olacağını ayrıca ifade etmek isteriz.

2.8.1.6. İzaha Davet Kapsamında Tahsil Edilen Fer'i Alacaklar

İzaha davet kurumundan yararlanan bir mükellefin düzenleme kapsamında verdiği beyannameye istinaden vergi aslının yanında, indirimli vergi ziyai cezası ile birlikte izah zammını da ödemesi gerekmektedir. VUK'un 370'inci madde metninde, *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* ifadeleri yer almaktadır.

Görüldüğü üzere ilgili kanun maddesinde “zam” ifadesi geçmektedir. AATUHK'nun 51'inci maddesinde düzenlenen gecikme zammı, kamu alacağının normal ödeme süresinde ödenmeyen bölümüne ödeme süresinin son gününden itibaren her bir ay ve ay kesrine bağlı olarak uygulanan bir nispettir. Gecikme zammı cezai nitelik taşımadığından mükellefin mirasçılara intikal etmektedir. Hâlbuki VUK'un 372'nci maddesi mucibince ölüm halinde vergi ziyai ve usulsüzlük gibi vergi cezaları düşmektedir.³⁴⁶ Bu minvalde izaha davet kapsamında tahakkuk ettirilen izah zammının ilgilisi (öngörülen şartlara uygun olarak beyanname veren) mükellefin 30 günlük süre

³⁴⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “-İzaha Davet- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **İKÜHFD** C.16, (2017), s. 88

³⁴⁶ İbrahim Organ ve Cansu Sevinç Ceyhan. “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği ve Uygulaması”, **PIBYD**, Cilt 7, Sayı 1, 2020, ss. 120-134

içinde vefat etmesi durumunda mirasçılara intikal ettirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte söz konusu durumda tahakkuk ettirilen indirimli vergi ziyayı cezasının ise terkin edilmesi gerektiği açıktır.

İzaha davetten yararlanan mükelleflerin bir diğer avantajı da bahse konu vergiyi süresinden sonra tahakkuk ettirmiş olmalarına rağmen gecikme faizi ödemeyecek olmalarıdır. Dolayısıyla söz konusu mükellefler izaha davet kapsamında verdikleri beyannameye istinaden sadece vergi aslı, izah zammı ve indirimli vergi ziyayı cezası ödeyeceklerdir. Hatta izah zammının hesaplanması bakımından pişmanlık zammı usulüne göre mükellef lehine olan uygulamanın (ay kesirlerine isabet eden zammın günlük olarak hesaplanması usulünün) tercih edildiğini söylememiz gerekir.

Bu minvalde, 169 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında izah zammı hesaplanırken ay kesirleri tam ay olarak değil günlük olarak dikkate alınırken, pişmanlık zammı hesabında ay kesirleri tam ay olarak hesaba katılmaktadır. Görüldüğü üzere gerek gecikme faizi hesaplanmaması gerek izah zammı hesaplanırken ay kesirlerinin günlük olarak dikkate alınması gibi hususlar izaha davet kurumundan yararlanan mükellefler bakımında önemli avantajlardır.

İzah zammı gibi bir takım fer'i kamu alacaklarının (faiz, zam) mükelleflerden talep edilmesinin yerinde olduğu Anayasa Mahkemesi tarafından hükme bağlanmıştır. İlgili karar kapsamında, devlete ödenmesi gereken vergilerin zamanında ödenmemesi nedeniyle tahsil edilen faiz, zam gibi bazı fer'i kamu alacaklarının, hazinenin kamu yararına kullanacağı kaynaktan mahrum kalması ve ilgili kaynağın mükellefler tarafından kullanılmasının karşılığı olarak alındığı ve bunların tahsilinin yerinde olduğu ifade edilmiştir.³⁴⁷

³⁴⁷ Anayasa Mahkemesi'nin E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-37-nrm.pdf>, Erişim: 08.11.2022

2.8.2. Ön Tespite Dayanak Teşkil Eden Bir Enstrüman Olarak Risk Analizleri

İzaha davet kurumunun odağında yer alan ön tespitin konusu olan harici karineler, bilgi toplama, yoklama gibi denetim araçları ile sağlanabileceği gibi mükelleflerin mali bilgilerinin analiz edildiği veri ortamlarından temin edilen sorgulama bilgilerinden de temin edilebilmektedir. Ancak bu sorgulama sistemlerinin, etkin ve doğru şekilde gerçekleştirilen risk analizlerine dayalı olarak işletilmesi ilgili verinin kullanılabilirliği ve sahip olunan kaynakların sınırlılığı bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Bu itibarla risk analizi konusu bu başlık altında genel bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Vergi idareleri sınırlı kaynaklara sahip olduklarından ötürü mükelleflerin tümünü inceleme kapasitesinden yoksundurlar. Bu nedenle inceleme kapsamına alınacak mükelleflerin belirlenmesi için anlamlı, objektif, somut ve işlevsel bir gerekçeye ihtiyaç vardır. Bu suretle sahip olunan kaynaklar etkili, verimli ve ekonomik kullanılmış olacaktır. Bu gerekçelerin nasıl belirlendiği ise tüm mükelleflere adil ve eşit muamelede bulunulması bakımından büyük önem taşımaktadır.³⁴⁸ Bu bağlamda, mülga³⁴⁹ ve güncel³⁵⁰ tebliğde, hali hazırda fiilen uygulanan risk analizlerine ilişkin olarak hangi modellerin kullanıldığına dair herhangi bir hukuki belirlemenin yapılmadığı görülmektedir.

Diğer yandan bahse konu parametrelerin açıklanmamasının altında, yükümlülerin bunlara karşı pozisyon alarak vergiden kaçınmalarını, vergiyi reddetmelerini, bilgi gizlemelerini ve sair eylemlerini daha en baştan engellemek

³⁴⁸ Funda Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (393-424), Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 412.

³⁴⁹ 482 sıra no.lu VUK GT.

³⁵⁰ 519 sıra no.lu VUK GT.

düşüncesinin yattığı ileri sürülse bile “adalet” ve “eşitlik” gibi anayasal ilkeleri dikkate aldığımızda bu fikrin geçerli bir mazeret olabileceğini düşünmek doğru olmayacaktır.³⁵¹

Kaldı ki vergiden kaçınma eylemi için zaten vergi kanunlarında herhangi bir yaptırım düzenlenmemiştir. Aksine kaçınmaya zemin hazırlayan bazı düzenlemelerin ya da boşlukların mevcudiyeti yasama organının sorumluluğundadır. Verginin reddedilmesi ise zaten bireysel bir eylem olmaktan ziyade verginin ödenmemesi yönünde gerçekleştirilen toplumsal bir davranıştır. Vergi kaçakçılığı ise, hukuka aykırı bireysel bir eylem olmakla beraber vergisini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyenler bakımından haksız rekabete yol açmak suretiyle “eşitlik” ilkesine zarar veren aynı zamanda sosyal bir eylemdir.³⁵² Kullanılan risk analizi sistemlerinin mükelleflere bildirilmesinin vergi kaçakçılığına yol açacağını söyleyebilmek için bunun mantıksal ve olgusal delillerinin de ortaya konulması gerekir. Dolayısıyla bahse konu analiz sistemlerinin maddi niteliğinin ve çalışma usulünün en azında idarenin genel düzenleyici işlemleri ile hukuki hale getirilmesinin hukuki güvenlik ilkesi bakımından doğru olacağı kanaatindeyiz.

Daha önce de değindimiz üzere mülga Tebliğ kapsamında sayılan konular itibarıyla mükelleflerin izaha davet edilebilmesi mümkündür. Örneğin, mülga 482 no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, 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 KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilmekteydi.³⁵³ Ancak, 519 sıra no.lu güncel Tebliğ’de, kapsama alınan konular sayılmak suretiyle sınırlandırılmamış, izaha davet kapsamına alınacak hususların belirlenmesi Bakanlık³⁵⁴ ilgili birimlerinin inisiyatifine bırakılmıştır.³⁵⁵ Bununla birlikte

³⁵¹ Funda Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.) **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (393-424), Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 405.

³⁵² Nadaroğlu, ss.278-279.

³⁵³ 482 sıra no.lu VUK GT.

³⁵⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı.

³⁵⁵ Bu şekilde verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin

risk analizi kapsamında elde edilen bir takım veriler fiilen izaha daveti gerektirebilecek emarelere mesnet teşkil edebileceğinden kredi kartı verilerinden yola çıkılarak verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin emarelere dayanan bir ön tespit yapılması halen mümkün görünmektedir.

Ancak burada tartışılması gereken esas konu, (örnek olarak verdiğimiz) kredi kartı verileri ile kdv beyanlarının karşılaştırılmasından elde edilecek bulguların açıklanmaya muhtaç olup olmaması meselesidir. Kanaatimizce elde edilen verilerin temin edildiği sistemin güvenliği ve bahse konu verilerin doğruluğu gibi hususları dikkate aldığımızda bahse konu harici karinenin açıklanmayı gerektirecek bir niteliği bulunmamaktadır. Bu itibarla VUK'un 370'inci maddesinde, ön tespite kaynaklık etme potansiyeli olan bulguların, emarelerin ya da harici karinelerin, açıklanmaya muhtaç olup olmama nitelikleri bakımından objektif bir (yasal) kıstas ihdas edilmesi gerekmektedir. Bu ölçüt belirlenirken bahse konu karinelerin sağlandığı kayıt ortamının güvenilirliği, verilerin doğruluğu ve güncelliği ile ticari hayatın olağan akışı gibi unsurların dikkate alınmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bu sebeple harici karinelerin elde edildiği sistemlerin güvenliğinin, güncelliğinin ve kontrolünün periyodik olarak yapılması zorunludur. Bu minvalde kredi kartı bilgileri, kdv beyanları gibi verilerin kaydedildiği ortamların stabil hale getirilmesi çok önemlidir. Özellikle kredi kartları, vergi idaresi yönünden bakıldığında gerek tahsilatı kolaylaştırması gerekse de satış hasılatlarının takip ve kontrolünü ³⁵⁶ sağlaması bakımından etkin bir işleve sahiptir. Ancak bu işlevlerin etkinliğinin sağlanması daha önce de ifade ettiğimiz üzere sağlam bir teknolojik alt yapının varlığına ve sürekli

ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler. Bkz. 519 sıra no.lu VUK GT.

³⁵⁶ Bu takip ve kontrolün etkin bir biçimde yapılması noktasında Kredi Kartları devreye girmektedir. Zira bu kartlar e-ticareti daha güvenli kıldığı gibi sistem üzerindeki para akışını da takip ve kontrol altına almak suretiyle vergi kaçırma eyleminin de önüne geçebilmektedir. Bu sistemde el değiştiren paranın hareketleri bankacılık sisteminde iz bıraktığından takip ve kontrol kolaylaşmaktadır. Bkz: Burçin Bozdoğanoglu, **Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önlemler**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 63.

güncellenmesine bağılı olduğu gibi aynı zamanda etkili bir denetim mekanizmasının mevcudiyetini de zorunlu kılmaktadır.³⁵⁷

Sonuç olarak, zikrettiğimiz nitelikleri haiz olması şartıyla, bahse konu risk analiz sistemlerinden sağlanan ve aşağıda yer alan alt başlıklar içinde ele aldığımız konulara ilişkin çapraz bilgilerin, karşılıklı olarak analiz edilmesi sonucunda vergi ziyasına yönelik harici karinelere ulaşıldığı takdirde buna dair bulguların Ön Tespit ve İzaha Değerlendirme Komisyonuna iletilmesi yerine idarenin bağılı yetkisi kapsamında doğrudan vergi incelemesine sevk edilmesinin izaha davetin amacı ve işlevi bakımından daha doğru olacağı kanaatindeyiz. Bununla birlikte mevcut durumda halen izaha davet edilebilme imkânları bulunması sebebiyle izaha davete konu olabilecek mülga Tebliğ’de düzenlenen hususlara aşağıda alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

2.8.2.1. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması

Mülga Tebliğ’e göre, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifat usulüne tabi kazanç sağlayanlarca verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu kazançlardan yapılan tevkifatları gösteren muhtasar ve aylık prim hizmet bildirimlerinin karşılaştırılması suretiyle çelişkili bulunan beyanlar bakımından vergi kaybı olabileceği şüphesiyle mükelleflerden izah istenebilmesi mümkündür.

Örneğin usulsüzlük yapma niyeti olan mükelleflerin muhtasar beyannamelerinde bildirdikleri çalışan sayıları ile Sosyal Güvenlik Kurumuna verdikleri prim hizmet bildirgelerinde yer alan çalışan sayıları ve bunlara ilişkin olarak yapılan gelir vergisi tevkifat tutarları uyumsuz olabilmekte; bu ise görünürde gerçekleştirilen ticari faaliyetin gerçek olmadığına dair bir karine olarak değerlendirilip diğer verilerle birlikte izaha davete konu bir ön tespite zemin teşkil edebilmektedir. Bu itibarla, Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından

³⁵⁷ Bozdoğanoglu, *Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önlemler*, s. 58.

verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat³⁵⁸ yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanların izaha davet edilebilmeleri mümkündür.

2.8.2.2. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması

Belirli mesleklere ilişkin asgari ücret tarifeleri³⁵⁹ ile mükelleflerin beyannamelerinin birbirleriyle karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilebilirler.

Görüldüğü üzere mülga Tebliğ kapsamında sadece avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin izaha davet edileceği öngörülmüş, diğer asgari ücretli serbest meslek mensupları ise kapsama dâhil edilmemiştir. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan bir durum olarak eleştirilmektedir.³⁶⁰ Bizce de, yasada öngörülmeyen bir sınırlandırmanın belli meslek gruplarına pozitif ayrımcılık yapmak suretiyle icra edilmesi, sadece eşitlik ilkesi bakımından değil, yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından da eleştirilebilir.

2.8.2.3. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükellefler

³⁵⁸ 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, ödemelerini (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar ile hangi ödemelerin tevkifata tabi olduğu sayılmıştır.

³⁵⁹ Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ve 168 inci maddeleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46 ncı maddesi kapsamında belirlenen tarifeler.

³⁶⁰ Uzunöner, s. 107

Mülga Tebliğe göre, *Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu 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 yapılabilir. Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilebilmesi mümkündür.*

2.8.2.4. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenler

Tam mükellef olarak tabir edilen kurumlar, ilgili kanun maddeleri³⁶¹ kapsamında dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmak ve bu kesinti tutarını vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Bu itibarla Bakanlık tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde vergi idaresine verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan veriler ile ilgili diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtılan kârlar üzerinden tevkifat yapmadıkları şeklinde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilirler.

2.8.2.5. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Geçmiş yıl zararlarını ilgili kanun maddelerinde yer alan şartlara³⁶² aykırı bir şekilde yahut bahse konu şartlara uygun olmayan bir biçimde gelir ve kurumlar vergisi matralarından indirim konusu yapanlar Hakkında ön tespit bulunanlar izaha davet edilirler.

2.8.2.6. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükellefler

³⁶¹ Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası.

³⁶² Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesine göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl 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 uncu 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 yapılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre³⁶³ belirlenen iştirak kazançlarının muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplara kaydedilmesi gerekir. Daha sonra ise bu hesaplara kaydedilen bu gelirler verilen ilgili dönem beyannamesinde istisnalar kapsamında beyan edilir. Ancak bahse konu iştiraklerden temettü gelirlerinin ilgili muhasebe hesaplarına kaydedilmeden doğrudan verilen beyannamede istisna kapsamında bildirim konusu yapılması vergi matrahını azaltıcı bir etki yapacağından dolayı kanunlara aykırıdır. Zira istisna kapsamındaki iştirak kazancının muhasebe sistemi üzerinden vergi matrahına dâhil edilmemekle kalmayıp bir de beyanname üzerinden vergi matrahından düşülmesi, vergi ziyana yol açacaktır. Bu itibarla haklarında bu yönde ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmesi gerekir.

2.8.2.7. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci 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.”

Aslında bu tip konulara ilişkin belli bulguların muhasebe sistemi üzerinden basit ve net bir şekilde temin edilebilmesi imkânları geliştiğinden (verginin kayba uğratılmasına işaret eden verilerin açık ve belirgin olması bakımından) bu tür izahı gerektirmeyen hususların izaha davet kapsamında değerlendirilmesine ihtiyaç olmaması gerekir. Kaldı ki zikredilen hususlara yönelik hesaplamaların görece geniş çaplı bir vergi incelemesi gerektirdiği göz önüne alınırsa bahse konu tespiti ilişkin olarak mükellefin izaha davet edilmesi, muhtemel vergi tarhiyatlarının önünü tıkayacak ve mükelleflerin bu

³⁶³ Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamına giren iştirak kazançları ile Bakanlık veya ilgili idarelerce yapılan düzenlemelere göre.

tip konular noktasında usulsüz bir yola girmelerinin maliyetini azaltarak verginin kayba uğratılması yönünden risk almalarını kolaylaştıracaktır.

2.8.2.8. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bir kısım veriler vardır ki, bunların temin edilebilmesi için çapraz kontroller yeterli olmayıp (usulsüzlüğün boyutu'nun tespit edilmesi bakımından) ayrıntılı inceleme ve araştırma yapılması gerekir. 482 no.lu mülga Tebliğe göre³⁶⁴ ise ortaklara olan borçların toplamı öz sermayenin üç katından fazla olması durumunda mükellef izaha davet edilebilecektir. Ancak buna ilişkin belirlemenin isabetli olabilmesi için yasal defter ve belgeler üzerinden sınırlı dahi olsa bir vergi incelemesi yapılması gerekir. Dolayısıyla meseleye ilişkin pratik gerçeği ve teknik zorunlulukları göz önüne aldığımızda örtülü sermaye kullanımına ilişkin bir ön tespit sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi fiilen pek mümkün görünmemektedir.³⁶⁵

Örtülü sermayeye ilişkin ön tespitlerin kapsama alınmasına karşın, daha yaygın olarak vergi kaybına yol açtığı değerlendirilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı işlemlerinin kapsam dışında bırakılması ise, vergi yazınında bir takım eleştirilere konu olmuştur.³⁶⁶ Zira yerel düzeyde etkileri olan örtülü sermaye kullanımı uygulamasının kapsama alınırken, ticari ilişkilerin küreselleştiği bir dönemde uluslararası etkileri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunun kapsama dâhil edilmemesi, kanaatimizce ciddi bir çelişkidir.

Bununla birlikte, örtülü sermaye konusuna ilişkin tespitlerin izaha davete konu olmaları bakımından dile getirdiğimiz eleştiriler, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı konusu bakımından da geçerlidir.

³⁶⁴ Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci 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.

³⁶⁵ Rençber, s. 139.

³⁶⁶ Çam, ss.57-58

2.8.2.9. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler

Bakanlık tarafından yapılan düzenlemeler kapsamında, *verilen dönem sonu bilançosunda Ortaklardan Alacaklar hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkündür.*

Ortaklardan Alacaklar hesabı, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki borç ilişkilerinden kaynaklanan işlemlerin izlendiği hesaptır. Dolayısıyla bu hesapta borç bakiyesi bulunması durumunda aynı döneme ait olarak gelir tablosunda faiz gelirlerinin mevcut olması şarttır. Muhasebe hesaplarının ve mali tablolarının tetkiki neticesinde bu duruma aykırı bir hususun belirlenmesi durumunda ilgili mükellefin izaha davet edilmesi mümkündür.³⁶⁷

2.8.2.10. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Şirket Ortakları

Mülga Tebliğe göre, *Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci 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'nın izaha davet edilmesi mümkündür.*

2.8.2.11. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanlar

Mülga Tebliğe göre, *Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen*

³⁶⁷ Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 573

bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar'ın izaha davet edilmesi mümkündür.

Gayrimenkul alım satımlarında genel itibariyle belediyeler tarafından belirlenen asgari değerler üzerinden harç hesaplanmaktadır. Bu tutarlar ile ilgili gayrimenkule ait kredi tutarlarının karşılaştırılması neticesinde belirlenen uyumsuzluklara istinaden alıcı ve satıcılar izaha davet edilebilir.³⁶⁸

2.8.2.12. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında³⁶⁹ değer artışı kazancı olarak tapuya tescil edilen gayrimenkullerin satılmasına/elden çıkarılmasına yönelik tapu daireleri kanalıyla temin edilen verilere göre, gayrimenkullerini iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üzerinde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilebilirler.

2.8.2.13. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükellefler

Mülga Tebliğe göre, *Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılanlar ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılanlardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine*

³⁶⁸ Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 574

³⁶⁹ Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, 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 (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) 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.

veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar'ın izaha davet edilebilmesi mümkündür.

2.8.3. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

VUK'un 370'nci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespit ve izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır.³⁷⁰ Buna istinaden iki komisyon öngörülmüştür.³⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları, ön tespite ilişkin konunun niteliğine göre vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlıklara bağlı olarak faaliyette bulunacaklardır.³⁷²

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında (VDKB) ve Başkanlıkça uygun görülen vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek başkan dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek

³⁷⁰ Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.

³⁷¹ 519 no.lu Tebliğ'in 4'üncü maddesine göre ön tespit yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Yetkili merci, madde kapsamında ön tespiti yapacak, izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade eder. Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.

³⁷² 519 sıra no.lu VUK Tebliğinin 4.1 maddesine göre; Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Bunun yanında, vergi dairelerine bağlı olarak da komisyon kurulabilir. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından görevlendirilen, başkan dâhil üç kişiden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından görevlendirilen, başkan dâhil üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür. Vergi dairelerinde kurulan komisyon, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilen, başkan dâhil üç kişiden oluşur.

üye seçilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.³⁷³

Görüldüğü üzere izaha davet kapsamında Bakanlıkça belirlenen Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu iki farklı başkanlık bünyesinde örgütlenmiştir. Bunlardan bir tanesi doğrudan Bakana bağlı olarak görev yapan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı iken, diğeri Bakanlık bünyesinde bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Diğer yandan VUK'un 370'inci maddesi ve 519 no.lu Tebliğ düzenlemelerine bakıldığında mükelleflerin ya da ön tespit konularının hangi başkanlık bünyesinde teşkilatlanmış komisyon tarafından izaha davet edileceği ya da değerlendirileceği ayrımına ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun niçin denetim ve gelir toplama fonksiyonları itibariyle farklı görevleri ve işlevleri bulunan iki farklı başkanlık bünyesinde teşkilatlandırıldığı hukuki ve teknik açıdan bakıldığında tarafımda anlaşılamamıştır. Diğer yandan böyle bir belirsizliğin mükellef hakları dikkate alındığında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından en azından potansiyel olarak hukuka aykırılık riski taşıdığı kanaatindeyim.

Bu itibarla, söz konusu komisyonların hangi mükellefler ve ön tespit konuları bakımından görevlendirileceklerine ilişkin ayrıntılı bir düzenleme yapılması eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından elzemdir. Aksi takdirde idareye verilen geniş takdir yetkisinin keyfi olarak kullanılması başka menfaatlere binaen kamu yararının ihmal edilmesi sonucunu doğurabileceğinden maksat unsuru yönünden hukuka aykırı işlemlerin tesis edilmesi durumu söz konusu olabilecektir.

³⁷³ 519 sıra no.lu VUK GT.

2.8.3.1. Komisyonların Görev ve Yetkileri

Yetkili komisyon³⁷⁴ görevli memurlar eliyle kendisine intikal ettirilen bilgi ve bulguları takdir doğrultusunda subjektif bir değerlendirmeye tabi tutarak (makul şüphe doğrultusunda) vergi ziyayı bulunduğu kanaatine vardığı takdirde buna dair bir tespit (ön tespit) yapar.³⁷⁵ Daha sonra ön tespite konu fiilin hukuki niteliğine göre izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısını mükellefe tebliğ eder. Mükellefin davete icabet etmek suretiyle yaptığı sözlü ya da yazılı izahı en geç 45 gün içinde değerlendirip sonuca bağlayarak kabul veya red kararını gereği 30 gün içinde yapılmak üzere mükellefe bildirir.³⁷⁶

Görüldüğü üzere, burada ön tespiti yapan vergi incelemesi yapanlar ya da vergi idareleri değildir. Onlar sadece ön tespite dayanak teşkil eden bilgi ve belgelerin komisyona intikalini sağlarlar.³⁷⁷ Bununla birlikte, hangi bilgi ve bulguların komisyona intikal ettirileceğine (ettirilmesi gerektiğine) dair kanun maddesi ve tebliğde objektif ve açık bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla normatif olarak bakıldığında vergi incelemesi yapmaya veya bilgi toplamaya yetkili personelin elde ettikleri bilgi ve bulguları yetkili komisyona iletme noktasında bir mecburiyetleri yoktur. Burada harici karinelerin komisyona intikal ettirilmeye değer görülüp görülmemesi meselesine ilişkin değerlendirme, görevli memurların takdir yetkisi içinde bırakılmıştır. Yapılan değerlendirme kapsamında söz konusu bilgi ve bulguların vergi kaybına işaret eden emare niteliği bulunduğu sonucuna varılması durumunda, bahse konu emarelerin yetkili

³⁷⁴ 519 no.lu Tebliğ'e göre, Yetkili merci, madde kapsamında ön tespiti yapacak, izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu'nu) ifade eder.

³⁷⁵ 519 no.lu Tebliğ'e göre, 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 aşağıda açıklanan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

³⁷⁶ 519 sıra no.lu VUK GT.

³⁷⁷ Duran Bülbül, "Mükellef Hakları ve Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım: İzaha Davet Müessesesi", **MHD-Cilt:** 13, **Sayı:** 153, **2017,** s. 2128, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/adbd234da0bea45c2a399d64b8f8e5bc6?s=vergi+ceza+hukuku&pn=71>, Erişim: 12.10.2022

komisyona iletilmesi gerekir. Söz konusu durumun vergilemede eşitlik ilkesi bakımından doğurduğu tartışmalara çalışmamızın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.³⁷⁸

Görevli memurların elde edilen bilgi ve bulguları emare olarak değerlendirip değerlendirmemesi konusu aynı zamanda izaha davete konu hususun izaha muhtaç olup olmaması konusunu da ilgilendirmektedir. Bu minvalde elde edilen bilgi, belge ve kayıtlar izahı gerektirmeyecek açıklıkta ve netlikte bir vergi kaybını göstermekte ise bu durumda (daha önce de başka bağlamlarda ifade ettiğimiz üzere) bu karinelerin yetkili komisyona iletilmesi yerine bağlı yetki doğrultusunda vergi incelemesine sevk edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu sebeple, VUK'un 370'inci maddesinde hangi konuların ya da hususların izaha muhtaç olduğuna dair objektif bir ölçüt ya da belirleme yapılmasının bu bahisteki sorunların izalesi adına köklü bir çözüm olacağı düşünülmektedir.

Bu itibarla, vergi ziyai bakımından makul şüphe oluşturan emare niteliğindeki izaha muhtaç konuların görevli memurlar tarafından yetkili komisyona iletilmesi elzem olup, zikredilen özelliklere sahip olmayan makul şüphe düzeyini aşan bariz usulsüzlüklere ilişkin hususların ise vergi incelemesine sevk edilmesi gerekir. Ancak ifade ettiğimiz üzere burada asıl sorun bir konunun makul şüphe düzeyinin aşıp aşılmamasına ilişkin objektif ölçütlerin ilgili yasal ve idari düzenlemelerde yer almayor olmasıdır. Bu minvalde makul şüphe düzeyini aşan usulsüzlüklerin bağlı yetki doğrultusunda derhal incelemeye sevk edilmesi yerine izaha davet komisyonuna intikal ettirilmesinin yasallık ve eşitlik ilkeleri bakımından hukuka aykırı olacağı sonucuna varılmıştır.

Diğer bir konu ise yetkili komisyona intikal ettirilen bilgi, belge ve verilerin hukuki geçerliliklerinin kontrol edilmesi olmaktadır. Bu konuya çalışmamızın tarhiyat öncesi hazırlık işlemleri alt başlığı altında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.³⁷⁹ Buna göre Ön Tespit ve İzah Komisyonu ön tespit işlemini gerçekleştirirken incelemeye/bilgi toplamaya yetkili personelden (veya risk analiz sisteminden) sağlanan verilerin doğruluğunu tetkik etmek durumundadır. Zira bu aşamada komisyonun dikkatinden

³⁷⁸ Bkz. 2.7.5 Vergilemede Kanunilik ve Eşitlik İlkeleri (alt başlık), ss.125-126

³⁷⁹ Bkz. s. 71 ve takip eden ilgili sayfalar.

kaçan bir husus ya da hatalı bir değerlendirme buna ilişkin ön tespitin hukuki geçerliliğine zarar verebilir. Bu itibarla komisyonun yetkisini kullanırken nelere dikkat etmesi gerektiğine dair sorumluluklarının, ilke ve politika düzeyinde yasal ve/veya idari kurallara bağlanması gerektiği düşünülmektedir.³⁸⁰

2.8.4. İzaha Davetin Sonuçları

Çalışmamızın bu bölümünde tüm bileşenleri ele alınan izaha davet sürecinin maddi ve hukuki bakımdan doğurduğu sonuçlar ve etkileri ele alınmıştır. Bu minvalde, mükellefe tebliğ edilen yazının ve yetkili komisyon tarafından verilen kararın niteliği ifade edilmek suretiyle ilgisinin farklı davranış şekillerine göre oluşabilecek durumların neler olduğuna değinilmiş; mükellefin izaha davet şartlarını yerine getirmemesi durumunda başvurulabilecek adli ve idari usullere yer verildikten sonra sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili izaha davet ve ceza hukuku bağlamında ele alınmıştır.

VUK'un 370'nci maddesinin (c) fıkrasında mükelleflerin izahlarını güçlendirmek ve delillendirmek için kullanabilecekleri bilgi ve belgelerin neler olacağının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hükmü yer almaktadır. Buna istinaden Bakanlık tarafından çıkarılan 519 no.lu Tebliğ'in 5.2'nci maddesinin (d) fıkrasında mükelleflerin izah bakımından VUK'un 3'üncü maddesinin B) fıkrası mucibince her türlü delili kullanabilecekleri ifade edilmiştir.

Mükellefin yetkili komisyona sunacağı bilgi ve belgelerin hukuki korumasının VUK'un 5'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi mahremiyeti kapsamında gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Bununla birlikte BAŞARAN'a göre, 6698 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (ç) bendinde yer alan istisna³⁸¹ nedeniyle

³⁸⁰ Uzunöner, s. 178.

³⁸¹ ç) Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.

vergi mükelleflerinin izah kapsamında sundukları bilgi ve belgelerin Kişisel Verilerin Korunması Kanunu bakımından hukuki koruma altına alınması mümkün değildir.³⁸²

İzaha davetin maddi ve hukuki âlemde doğuracağı sonuçlar ve etkileri, mükellefin yaptığı izahın konuyu ispat derecesi ile yakından ilişkilidir. İspat, karşı tarafı iddia edilen olayın gerçekliğine inandırmak anlamına gelmekte olup, aynı zamanda belli aşamaları ihtiva eden bir ikna sürecidir. Bu süreçte ispat yükü ile sorumlu kişi, kanunların izin verdiği her türlü delili kullanmak suretiyle iddiasını güçlendirir.³⁸³ VUK'un 3/B maddesine göre ekonomik yaklaşımın bir yansıması olarak vergiyi doğuran olayın biçiminden ziyade içeriği (ekonomik menfaat yönü) önemlidir. Vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin diğer işlemler yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Bu imkân vergi hukukunda delil serbestisi bulunduğunu göstermektedir. Ancak şahit ifadesinin delil olabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilişkisinin doğal ve açık olması gerekir. Mükellef açıklamasında bahse konu olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir şeyi iddia ediyorsa bunun ispat edilmesi külfeti kendisine ait olmaktadır.

Bununla birlikte ispat sorumluluğunun, hukuki geçerlilikleri bulunan delillere dayanması şarttır. Söz konusu belge ve kayıtların hukuki geçerliliklerinin resmi izin, onay ve benzeri usullerle temin edilmiş olması gerekir. Bu sebeple, izah kapsamında mükellef tarafından sunulan bilgi, belge ve kayıtların geçerliliklerine veya güvenilirliklerine dair somut bir şüphe varsa, bunların delil olma kabiliyetlerinin bulunmadığına hükmedilmektedir. Örneğin bir belge veya kaydın resmi bir onayının olup olmaması delil olma niteliğini ve derecesini etkileyecektir. Ya da ispatlama vasıtası olarak ileri sürülen bir tanık ifadesinde, söz konusu tanık ile mükellef arasındaki ilişkinin niteliği, ifadenin delil olma özelliğini belirleyecektir. Danıştay VDDK'nın bir kararında³⁸⁴ buna dair, *davacı tarafından mahkemeye ibraz edilen ancak hangi veri ortamında üretildiği, üretildiği koşullar, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde sağlandığı belirsiz olan*

³⁸² Yavaşlar, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, s. 19,

³⁸³ Batı, s. 135

³⁸⁴ Danıştay VDDK'nın 18.09.2019 tarih ve E.2019/601, K.2019/609 sayılı Kararı, <https://emreburakonat.com/2020/06/22/vergi-davalarina-iliskin-guncel-danistay-kararlari/>, Erişim: 15.11.2022

kayıtların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kanıt değeri taşımasına olanak bulunmadığı'na hükmedilmiştir.

Son olarak şu hususu ifade etmek isterim ki, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu kendisine iletilen harici karinelerin (ön tespiti dayanak olup olmaması bakımından) incelenmeye değer bir konu olup olmadığına karar vereceğinden aynı zamanda usul ekonomisi bakımından denetim fonksiyonuna yardımcı bir yönünün bulunduğu düşünülmektedir.

2.8.4.1. Vergi Ziyatının Bulunmadığına Dair Yapılan İzahın Kabul Edilmesi

Mükellef tarafından 30 günlük süre içinde vergi ziyatı bulunmadığına yönelik olarak yapılan izahın Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yeterli ve uygun bulunması durumunda beyanname verilmesini gerektiren bir durum olmadığına ilişkin komisyon kararının ilgilisi mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Bu durumda VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrasına göre ön tespiti ilişkin olarak mükellef vergi incelemesine yahut takdir komisyonuna sevk edilmez. Bununla birlikte mükellefin ön tespiti ilişkin konu haricinde vergi incelemesine tabi tutulması mümkündür. Eğer ilgili yıla ilişkin olarak tam inceleme görevlendirmesi yapılmışsa, bu durumda ön tespiti ilişkin konu kapsam dışı bırakılarak ilgili görevin sınırlandırılması gerektiği düşünülmektedir.³⁸⁵

Diğer yandan, mükellefin inceleme ya da takdir komisyonuna sevk edilmemesi kararı hukuki güvenlik ilkesine riayetinin bir tezahürü olarak değerlendirilebilir. SEZER'e göre bu karar mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratması bakımından icrai bir niteliği haizdir.³⁸⁶ Ancak kanaatimizce incelemeye sevk kararı verilmesinin dahi, tarhiyatı zorunlu kılmadığı (bu suretle mükellefin hukuki durumunda bir değişiklik meydana gelmediği) dikkate alındığında, incelemeye sevk edilmeme kararının (hukuki bir sonuç doğurmama yönünden) icrai bir nitelik taşıdığından bahsedilemeyeceği

³⁸⁵ Rençber, s. 140

³⁸⁶ Sezer, s. 2405,

düşünülmektedir. Zira bu karar öncesinde ilgili mükellef bakımından mevcut olan hukuki durum, incelemeye sevk edilmeme kararı sonrasında aynen devam edegelmektedir.

2.8.4.2. İzahın Reddi Kararına İlişkin İdari ve Adli Başvuru Yolları

VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine göre mükellef tarafından yapılan izahın yetkili komisyon (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu) tarafından reddedilmesine ilişkin kararın ilgisine yazılı olarak tebliğ edilmesi üzerine, 30 gün içinde kanunda öngörülen şartlara uygun olarak gerekli beyan ve ödemelerin yapılması durumunda indirimli vergi ziyai cezası uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır. %20 oranındaki indirimli vergi ziyai cezası için ihbarnameler düzenlendiğinden yargı yoluna gidilmesi bakımından herhangi bir tartışma söz konusu değildir. Asıl tartışma izaha davet kapsamında şartlara uygun olarak verilen beyanname kapsamında ödenen vergi ve zamların iptali için idari yargıya gidilip gidilemeyeceğine ilişkindir. Bu tartışmaya ilişkin açıklamalara bu alt başlığın takip eden paragraflarında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

İzahı yeterli bulunmayan mükellef, kanunda öngörülen şartlara uygun olarak 30 günlük süre içinde gerekli beyan ve ödemeleri yapmak yerine hareketsiz kalma hakkına sahiptir. Yani bu durumda maddi ve hukuki bakımından herhangi bir tavır göstermesi, eyleme girişmesi mecburiyeti yoktur. Ancak bu durumda henüz kesinleşmiş olmayan ön tespitin hukuken kesin bir tespit haline gelebilmesi için vergi idaresi tarafından incelemeye sevk edilmesi şarttır.

Bu sebeple, kanaatimizce izahın reddi kararı mükellefi herhangi bir davranışı yapmaya mecbur bırakmadığından icrai değildir ve bu sebeple doğrudan bu karara karşı yargı yoluna başvurulması hukuken mümkün değildir. Zira Anayasanın 125'inci maddesine göre idarenin tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yoluna başvurulabilmesi ancak kişilerin hukuki durumlarında doğrudan değişiklik yaratan icrai işlemler bakımından söz konusudur.

İkinci olarak, mükellefler izahın reddi kararının kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde izaha davet kapsamında verecekleri beyannameye ihtirazi kayıt koymak suretiyle yapılacak tarhiyata karşı dava yoluna gitmelerinin mümkün olduğu değerlendirilmektedir. Zira mükellefin izahın reddi kararı üzerine çekinceli olarak verdiği beyannameye yer alan matrahın hukuken tartışma konusu yapılabilmesi talebi, hak arama ve yargıya başvurma ilkeleri kapsamında meşru kabul edilmelidir.

VUK'un 378'inci maddesi ile İYUK'un 27'nci maddesinde, süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına ilişkin açık bir hüküm yer almamaktadır. Bu kısıtlama yargı kararları sonrası geliştirilen içtihatlarla getirilmiştir. Kaldı ki, süresinden sonra pişmanlıkla verilmeyen beyannamelerin (her ne kadar mükellefin özgür iradesi ile verilmiş olsa dahi) çekinceli olarak verilmeleri halinde davaya konu edilebilmeleri gerekir. Aksi takdirde bu durum, Anayasanın Anayasanın 36'ncı ve AİHS'nin 6'ncı maddeleri kapsamında hak arama ve mahkemeye erişim haklarına müdahale niteliği taşıyacaktır. Bu müdahalenin ise Anayasanın 13'üncü maddesine göre temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği hükmüne aykırılık taşıdığı açıktır.³⁸⁷

ÇAM'a göre izahın reddi kararı kesin ve icrai bir niteliğe haiz olmadığından mükellefin bu karara karşı herhangi bir yargısal başvuru yapması imkânı mevcut değildir. VUK'un 378'inci maddesinin birinci fıkrasına göre³⁸⁸ vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmiş olması şarttır. Bu sebeplerle izahın reddi kararının müstakil olarak davaya konu olması mümkün değildir. Mükellef izaha davet kapsamında beyannameyi ihtirazi kayıtlı vermesi ve vergi aslını izah zammıyla birlikte ödemesi durumunda yargıya gidebilir. Süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt

³⁸⁷ Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyanname Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı Ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 2017, ss.91-93, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/541976>, Erişim: 10.11.2022

³⁸⁸ Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve (emsal bedelin tespitine ilişkin) takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

konulamayacağına dair Danıştay Kararları³⁸⁹ olmasına karşın, izaha davet kapsamında verilen beyannamenin bu kapsamda yer almadığı düşünülmektedir. Zira yapılan izah, bir çekince veya ön tespitin doğru olmadığına ilişkin bir değerlendirme içeriyorsa mükellefin bu durumu hak arama özgürlüğü kapsamında dava konusu yapması gerekir. Bu ise mevcut şartlar altında ancak verilecek beyannameye ihtirazi kayıt düşülmesiyle mümkündür.³⁹⁰ Ayrıca Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁹¹ süresi geçtikten sonra verilecek beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine ve bunlara karşı dava yoluna gidilebileceğine hükmetmiştir.

BAYRAKLI ve HATİPOĞLU'na göre ise, izahın reddi kararı incelemeye/takdir komisyonuna sevk edilme ya da şartlara uygun olarak vergi ve ceza ödenmesini gerekli kıldığından, kişinin hukuki durumunda değişiklik meydana getiren ve izaha davet bakımından kesinlik arz eden icrai bir işlem olup, davaya konu edilebilmelidir.³⁹² Fakat aynı yazarlar, ön tespitle ilgili olarak tespiti yapan merciiler vergi ziyaının bulunduğu dair kesin bir hükme varmış olsalardı bu durumda derhal vergi ziyaı cezası kesme işlemlerine başlayacaklardı, şeklinde bir görüş ifade etmişlerdir.³⁹³ Diğer bir deyişle ön tespitin henüz kesinleşmiş olmadığı ve bu sebeple mükellef tarafından yapılmış bir ikrar (bu beyanname verme şeklinde de olabilir), ya da sonuçlanmış bir vergi incelemesi olmadıkça vergi ziyaı cezası kesilemeyeceği sonucuna varılmış olduğu anlaşılmaktadır. İlgili yazarlar tarafından varılan bu sonucun ise izahın reddi kararının icrai olduğu şeklindeki görüşleriyle çelişmekte olduğu düşünülmektedir.

Dolayısıyla mükellefin ikrarda bulunmaması, ön tespitin vergi ziyasına yol açtığına dair kesin bir hükme varmamızı engelleyeceğinden, izahın reddedilmesinin mükellefin hukuki durumunda kendiliğinden bir değişiklik yaratacağı söylenemez. Zira

³⁸⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin, 2.12.2015 tarih ve E. 2015/6462, K. 2015/6173 sayılı kararı, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-6462-k-2015-6173-t-2-12-2015>, Erişim: 17 Kasım 2022; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.2.2015 tarih ve E. 2014/1164, K. 2015/20 sayılı kararı, akt. Bumin Doğrusöz, "İhtirazi Kayıt Konusundaki Gelişmeler", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihirazi-kayit-konusundaki-gelismeler/444269>, Erişim: 17.11.2022

³⁹⁰ Çam, ss.160-161

³⁹¹ 03.04.2019 tarih ve 30374 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://www.anayasa.gov.tr/media/5746/2015-15100.pdf>, Erişim: 17.12.2022.

³⁹² Bayraklı ve Hatipoğlu, ss.579-586

³⁹³ Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 565

izahın reddi kararı sonrası 30 günlük süre içinde mükellefin beyanname verip vermeyeceği dahi henüz belli değildir. Beyanname vermediği takdirde vergi idaresi mükellefi ancak incelemeye sevk etme imkânına sahiptir. İncelemeye sevk ise mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratan herhangi bir sonuç oluşturmayacaktır. Henüz bu aşamadaki ön tespit sadece makul şüphe içeren bir iddia mesabesinde. İddia ispatlanmadığı yani idare yönünden kesinleşmediği takdirde ilgilisi bakımından hukuki bir sonuç doğurması söz konusu olamayacaktır. Kaldı ki, vergi incelemesi sonucunda vergi kaybı bulunmadığı ve ilgisinin sorumlu olmadığına dair bir kanaate varılması ihtimal dâhilindedir.

Danıştay'ın bir kararında³⁹⁴ idari bir işlemin icrai olabilmesinin şartı olarak başka bir makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklik oluşturulabilmesi, gösterilmiştir. Hâlbuki izahın reddi durumunda mükellefin herhangi bir harekette bulunmaması, beyanname vermemesi durumunda idarenin yapabileceği tek şey incelemeye sevk etmek olacaktır. Dolayısıyla idarenin bu aşamada herhangi bir vergi ve ceza tarh edebilmesi için mükellefin izaha davet kapsamında 30 gün içinde beyanname vermesi gerekir. Yani vergi dairesinin vergiyi tarh edebilmesi mükellefin beyanname verme iradesine bağlıdır. Bu durumda izahın reddi kararı tek başına herhangi bir hukuki değişiklik yaratmadığından icrai olması ve kendisine dava açılabilmesi mümkün değildir. Zira daha önce de ifade edildiği üzere, mükellefin 30 günlük süre içinde izaha davet kapsamında beyanname vermemesi durumunda, verginin tarh edilebilmesi için matrahın inceleme ya da takdir komisyonu yoluyla takdir edilmesi şarttır.

Diğer bir deyişle, bir hazırlık işlemi olan vergi incelemesi ya da takdir komisyonu kararı sonucunda takdir edilen matraha dahi, (emsal bedelin tespit edildiği haller hariç) tarhiyat yapılmadan dava açılmayacağı dikkate alındığında, henüz kesinleşmemiş ve emarelere dayalı bir ön tespite istinaden vergi ziyanının olabileceğine ilişkin sübjektif değerlendirme içeren bir komisyon kararının (izahın reddi kararı) davaya konu edilebilmesinin mümkün olmadığı değerlendirilmektedir. Komisyon kararı belli bir

³⁹⁴ Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 04.06.1986 tarih ve 1733/1500 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, (64-65), 1987, s. 104, Akt. Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 583

yorum ve değerlendirme içerdiğinden zaten idarenin takdir yetkisi kapsamında yer almakta ve buna ilişkin olarak Anayasanın 125'inci maddesi ile İYUK'un 2'nci maddesinin ikinci fıkrası³⁹⁵ mucibince yerindelik denetimi yapılamamaktadır.³⁹⁶

İzahın reddi kararının hukuki denetimi ise, ancak gerçekleştirilen tarhiyat işleminin sebep unsurunun hukuka aykırı olup olmaması bakımından yapılabilir. Bu karara istinaden mükellef ya incelemeye/takdir komisyonuna sevk edilmekte, ya da mükellefe bir nev'i kendiliğinden beyanname verme teklifinde bulunulmuş olmaktadır. Bu anlamda, nihai amaç (verginin tarhı) bakımından sonuçlanmamış ve henüz teklif aşamasındaki bir işleme karşı doğrudan yargı yoluna başvurmak, hukuki dayanaktan yoksun olacağıdan usulden reddedilecektir.

Bu aşamada şu hususu belirtmekte fayda görüyorum. Mükellefin vergi ziyayı bulunmadığı yönünde yaptığı izah sonucu kendisine sunulan teklif ile komisyonun vergi ziyayı bulunduğuna yönelik kararına uygun olarak izahta bulunan mükellefe sunulan tekliflerin aynı olması kanaatimizce eşitlik, mükellef hakları ve vergiye uyum konuları bakımından tartışılmaya değer bir durum yaratmaktadır. Zira her iki mükellef de 30 günlük süre içinde izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vermeleri ve gerekli vergi ve zamları ödemeleri halinde % 80 oranında ceza indirimi avantajından yararlandırılmaktadır. Hâlbuki mükelleflerden bir tanesi dürüstlük göstermek suretiyle vergi ziyasını kabul etmiş ve ikrarda bulunmuştur. Zaten izaha davetin temel fonksiyonunun idarenin vergi ziyasına dair şüphelerinin vergi incelemesine gerek kalmaksızın mükellefin ikrarı ile kesinleştirilmesi olduğu dikkate alındığında, ikrarda bulunan mükelleflerin teşvik edilmesi ve indirimli vergi ziyası cezası bakımından pozitif ayrımcılığa tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Mükelleflerin ikrar yönünde teşvik

³⁹⁵ “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

³⁹⁶ Vergi gibi teknik yönü ağır basan bir konuda Mahkemenin uzmanlık bilgisine göre yapılan izahın makul olup olmadığına karar vermesi fiilen mümkün değildir; zira yetkili komisyon dahi bundan kesin olarak emin olamadığı için mükellefi incelemeye ya da takdir komisyonuna sevk etmektedir. Diğer alternatif ise mükellefe yapılmış bir teklif olup, kabul edip etmeme noktasında hukuken zorlayıcı bir unsur mevcut değildir. Kaldı ki, bir mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi bir yaptırım olarak değerlendirilemez.

edilmesi aynı zamanda izaha davet kapsamında gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerine karşı dava yoluna gidilmemesi yönünde bir etki yaratacağından, bu durum yargının işleyişi bakımından son derece olumlu olacaktır.

Buraya kadar yaptığımız değerlendirmeler mükellefin izaha davete icabet ettiği kabulünden hareketle yapılmıştır. Ancak mükellefin izaha davet edildiği halde buna icabet etmemesi halinde farklı bir durum meydana gelmektedir. Fakat bahse konu durum (izahta bulunmama) meydana geldiği takdirde 519 no.lu Tebliğ'in 5.3.3'üncü maddesine göre izahın kabul edilmemesi (izahın reddi) halinde meydana gelen sonuçların aynısı söz konusu olacaktır. Bu hususa dair ilgili Kanun maddesinde herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla, herhangi bir izahta bulunmayan mükellef dahi, izaha davet şartlarına uygun olarak yasada öngörülen vergi ve zammı ödemesi halinde indirimli vergi ziyayı cezası avantajından yararlanabilecektir. Hâlbuki 7194 sayılı Kanun değişikliği öncesinde izahta bulunmayan mükelleflerin indirimli vergi cezası avantajından yararlandırılmaları söz konusu olmadığı gibi derhal vergi incelemesine sevk edilmeleri sağlanmaktaydı.

Bu itibarla düşüncemize göre, izahta bulunmayan mükellefler bakımından yasa koyucu iradenin düzenlemediği bir hakkın, idarenin düzenleyici işlemleri ile tanınması yetki gaspı oluşturduğu gibi, izahta bulunmayan mükelleflerin izahta bulunanlarla aynı hukuksal imkânlardan yararlandırılmaları gibi bir durum, eşitlik ilkesine de aykırı olacaktır. Bu sebeple izahta bulunmayan mükelleflerin yasal idare ilkesi gereğince ve bağlı yetki kapsamında derhal vergi incelemesine sevk gerekmektedir. Aksi halde vergi incelemesi yahut herhangi bir araştırma yapılmadan, üstelik mükellefin ikrarı da söz konusu olmadığı halde, verginin ziyaa uğratıldığına dair şüphenin kesinleştiği kabul edilerek mükellefin susma haline bir takım hukuki sonuçlar bağlanmış olacaktır. Hâlbuki kişinin kendini suçlamaması veya kendi aleyhine herhangi bir suç isnadında bulunmaması susma hakkı kapsamında güvence altına alınmıştır.³⁹⁷

³⁹⁷ Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında VUK'daki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu", **DEÜHFD**, C. 15, Sayı: 1, 2014, s. 30

Bu hak, Anayasanın 38’inci maddesinin 5’inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre hiç kimse kendisini ya da yakınlarını suçlayıcı bir beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamayacağı gibi susma davranışı ikrar hali olarak kabul edilemeyecektir.³⁹⁸ Üstelik AİHM içtihatlarına göre susma hakkı idari yaptırımlar bakımından da güvence altına alınmış bulunmaktadır.³⁹⁹ Bu çerçevede AİHM tarafından görülen Funke davasında, mükellefin gümrük yetkililerinin istediği belgeleri vermemesi sebebiyle kesilen vergi cezasının AİHS’in 6’ncı maddesi mucibince susma hakkını ihlal ettiği sonucuna varılmıştır.⁴⁰⁰

Bununla birlikte, izahta bulunmayan mükelleflerin izaha davet kapsamındaki hak ve imkânlardan yararlandırılması yerine, vergi ziyaına ilişkin şüphenin giderilmesi bakımından derhal vergi incelemesine sevk edilmesinin (ceza niteliği bulunmadığından) susma hakkı bakımından mahsur oluşturmadığı AİHM kararları⁴⁰¹ ile hükme bağlanmıştır. Bu minvalde, mükellefin izahta bulunmaması veya izahta bulunmakla birlikte gerekli bilgi ve belgeleri vermemesi durumunda tesis edilen vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işleminin, AİHM’in “Wypych Davası” kararı dikkate alındığında “susma hakkı”nın ihlali anlamına gelmeyeceği düşünülmektedir.⁴⁰²

Diğer yandan, VUK’un 370’inci maddesinde mükellef tarafından yapılan izahın yetkili komisyon tarafından reddedilmesi durumunda red kararına karşı hangi başvuru yollarının işletilebileceğine dair herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. ÇAM’a göre, bu eksiklik dinlenilme hakkı bakımından ciddi bir zaafıdır.⁴⁰³ Kanaatimizce de red kararına karşı gidilebilecek başvuru yollarının belirtilmemesi yahut söz konusu karara karşı

³⁹⁸ Mutlu Kağıtçıoğlu, “Kurgudan Gerçekliğe Uzanın Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?”, **TBBD**, C. 30, Sayı: 134, 2018, s. 116

³⁹⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **GÜHFD**, C. 15, Sayı: 3, (ss.363-390), 2011, ss.386-387

⁴⁰⁰ Üstün, “a.g.m”, s. 382

⁴⁰¹ Wypych v. Polonya davası hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., **(1 of 24) Case Of R.R. v. Poland**, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22fulltext%22:%22Wypych%22,%22documentcollectionid%22:%222GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22,%22itemid%22:%22001-104911%22%7D>, Erişim: 08.12.2022

⁴⁰² Uzunöner, s. 140.

⁴⁰³ Ayrıntılı açıklama için bakınız: Çam, s. 155.

mükelleflere itiraz hakkı tanınmaması, dinlenilme hakkının zedelenmesi anlamına geldiği gibi hak arama ve yargıya başvurma hakları bakımından da mahsurludur.

2.8.4.3. İzahın İdareyi Doğrular Nitelikte Olması

Daha önce ifade ettiğimiz üzere mükellefin izahı idarenin ön tespiti konu iddiası ile aynı yönde olduğu takdirde, vergi kaybı “ikrar” edilmiş olacaktır. İkrar ile birlikte öncesinde iddia (makul şüphe) düzeyinde bulunan ön tespit, idare açısından kesinleşmiş olacağından yasada öngörülen tarhiyat işlemleri meşuriyet kazanacaktır. Süreçte izlenecek usule ilişkin ayrıntılar 519 no.lu Tebliğ kapsamında idare tarafından belirlenmiştir.

Tebliğ’e göre, *haklarında yapılan ön tespiti ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.*⁴⁰⁴ İlgili kanun maddesinin (a) fıkrası kapsamında kesilen bu ceza bakımından ayrıca uzlaşma veya cezada indirim imkânı söz konusudur. Diğer yandan 7194 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle değişen hüküm kapsamında,⁴⁰⁵ izaha davet kurumundan 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında yararlanan mükelleflerin bahse

⁴⁰⁴ 519 sıra no.lu VUK GT.

⁴⁰⁵ 359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere (7194 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2020) kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen cezalar için uzlaşma müessesesinden yararlanılamaz.

konu indirimli (vergi ziyayı) ceza tutarı için bundan böyle tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı bulunmamaktadır.

2.8.4.4. İzaha Davet Çağrısına İcabet Edilmemesi

VUK'un 370'inci maddesinde izaha davet edilen mükellefin davete icabet etmemesi durumuna ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmadığı ve bu duruma herhangi bir hukuki sonuç bağlanmamış olduğu halde, idare 519 no.lu Tebliğ yoluyla yaptığı düzenlemede⁴⁰⁶, izahta bulunulmaması durumunda mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığının kabul edileceği, hükmü yer almaktadır. Yine aynı Tebliğ'de verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin kararın mükellefe tebliğ edileceği ve 30 günlük süre içinde ilgili kanun maddesinde öngörülen beyan ve ödemeye ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde indirimli vergi ziyayı cezası (%20) kesileceği düzenlemesi yer almaktadır.

Daha önce başka bir bağlamda ifade ettiğimiz üzere, izahta bulunarak izahı reddedilen mükellefler ile hiç izahta bulunmayan mükelleflerin eylemlerine aynı hukuki sonuç bağlanmak suretiyle yasallık ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturulmuştur. Zira yasada öngörülme, diğer deyişle izahta bulunmayan mükelleflere verilmeyen bir hakkın, idarenin düzenleyici işlemleri yoluyla ihdas edilmesinin yetki aşımına yol açtığı düşüncesindeyiz. Kaldı ki mülga 482 no.lu Tebliğ'de süresi içinde izahta bulunmayan mükelleflerin izaha davet hükümlerinden yararlanamayacakları hükmü yer almaktaydı.⁴⁰⁷

Kanaatimizce eğer yasa koyucu süresi içinde izahta bulunmayan mükelleflerin izaha davetten yararlanmasını isteseydi, buna ilişkin açık bir düzenlemede bulunması

⁴⁰⁶ Haklarında yapılan ön tespiti ilişkin olarak kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmamaları durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

⁴⁰⁷ Çam, s. 112

lâzım gelirdi. Diğer yandan hayatın olağan akışı dikkate alındığında, izaha davete icabet etmeyen mükelleflerin, ilgili kurumun kendilerine sunduğu hak ve avantajlardan yararlanmak istemediğinin kabul edilmesi gerekir. Bu itibarla, idareye verilen takdir yetkisinin aşılması suretiyle yapılan bahse konu düzenlemenin kanunilik ve eşitlik ilkeleri bakımından hukuki sınırları aştığı düşüncesindeyiz.

2.8.4.5. Ödeme Koşullarına Uyulmaması

VUK'un 370'inci maddesinde öngörülen şartların sağlanmamış olduğuna dair sonradan yapılan tespitlere ilişkin olarak, Tebliğ'in 7.1 maddesinde, *indirimli ceza uygulanması için gereken şartlardan 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 ziyai cezası kesilir* düzenlemesi yer almaktadır.

Ödeme koşullarına uyulmamasına ilişkin olarak ise Tebliğ'in 7.2 maddesinde ise, *Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 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* hükmü mevcuttur.

Görüldüğü üzere izaha davete ilişkin yararlanma şartlarının sağlanmadığının sonradan anlaşılması yahut ödeme şartlarının yerine getirilmemesi durumlarında, verilen beyanname süresinden sonra kendiliğinden yapılan beyan olarak kabul edilmektedir. Bu durum, izaha davet kapsamında gerçekleştirilen (vergilere ilişkin) tarhiyatın re'sen olmadığını göstermektedir. Eğer böyle olmasaydı, şartlara aykırılık taşıyan mükelleflere kesilecek vergi ziyai cezasının %50'ye değil, %100'e tamamlanması icab ederdi.

2.8.5. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Suçunun Hukuki Niteliği

2.8.5.1. Genel Olarak

Vergi kaçakçılığı suçları, 4369 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklik kapsamında VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili VUK'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu olarak nitelendirilmiştir. Kaçakçılık suçu sırf hareket, şekil ve tehlike suçu niteliğini haiz bulunduğundan suçun oluşumu bakımından vergi ziyayı doğmuş olması şart değildir. Hâlbuki VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında mükellefe ön tespit yazısı gönderilebilmesi için vergi ziyayı şüphesi bulunması gerekir. Bununla birlikte VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi sonucu vergi ziyayı doğmuş olması durumunda VUK'un 344'üncü maddesi mucibince üç kat ceza kesilmesi gerekecektir.

Kaçakçılık suçu esasen ceza hukuku kapsamında yer alan bir suç olduğundan buna ilişkin incelemenin öncelikle ceza hukuku yönünden yapılması gerekir. Bu meyanda bahse konu suç fiili seçimlik hareketli bir suç olduğundan birden fazla hareket tek bir suç oluşturmaktadır. Bu sebeple VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiillerden sadece bir tanesinin işlenmesi durumunda suç oluşmuş kabul edilir. İlgili bentlerde yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili için vergi ziyayı doğmuş olma şartı aranmadığından söz konusu fiilin şekli suç olduğunu (zarar suçu olmadığını) söylememiz gerekir. Böylece fiilin şeklen gerçekleştirilmesiyle birlikte neticenin meydana geldiği ve suçun oluştuğu açıktır.⁴⁰⁸

VUK'un 359 ila 363'üncü maddelerinde yer alan fiillerden bir bölümü için hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar öngörülmüştür. Anayasanın 38'inci maddesine göre, *idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz*. Bu sebeple

⁴⁰⁸ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, ss.294-297

bahse konu yaptırımlara hükmedilmesi ve infazı asliye ceza mahkemelerinin görev ve yetki kapsamına girmektedir. Bununla birlikte ağır bir vergisel fiilin ceza hukuku bağlamında yaptırıma bağlanması, VUK'un 340'ıncı maddesi mucibince ayrıca idari yaptırım uygulanmasına mani değildir.⁴⁰⁹ Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma gibi suçlarda vergi dairesinin görevi sadece suç duyurusunda bulunma ve mütalaa verme şeklindedir.⁴¹⁰

Bir Anayasa Mahkemesi kararında⁴¹¹ Vergi Usul Kanununda yer alan bir kısım suç ve cezalara ilişkin olarak ceza hukukunun ilkelerinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Kararda, *Vergi Usul Yasasının 358-363 maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme eylemlerinin ceza hukuku anlamında suç oluşturduğu*, ifadeleri yer almaktadır.

Kaçakçılık suçları Türk Ceza Kanununa göre gerçek kişiler tarafından işlenebileceğinden fail olarak tüzel kişiler değil, bunların yetkilisi olan şahısların sorumlu tutulması mümkündür. Bu durum VUK'un 333'üncü maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun bu fiili işleyenler hakkında uygulanacağı, şeklinde ifade edilmiştir. Bu itibarla sahte belge kullanma eyleminin faili, suça konu eylemleri yapma noktasında yetki ve sorumluluğu olan şahıs ya da şahıslar olmaktadır.⁴¹²

Vergi suçları kendilerine bağlanan yaptırımlar bakımından vergi ziyayı, usulsüzlük ve kaçakçılık suçları şeklinde tasnif edilebilir. Kaçakçılık suçları ceza hukuku bağlamında yaptırım gerektiren vergi suçlarındandır. Kanunilik ilkesi gereğince yasal dayanağı olan idari yaptırımlar ise bağlı yetki kapsamında vergi idaresi tarafından düzenin korunmasına matuf olarak idari usullere göre uygulanırlar. Zira bu yaptırımların pişmanlık, uzlaşma ve indirim gibi çeşitli çözüm mekanizmaları ile azaltılması yahut tümüyle kaldırılması mümkün olduğundan, bu suçlar bakımından idarenin takdir

⁴⁰⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 371

⁴¹⁰ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 175

⁴¹¹ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1990/35, K.1991/12, KT: 06.06.1991, (Resmi Gazete, 27.10.1994-22094), s. 15, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22094.pdf>, Erişim: 15.11.2022

⁴¹² Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 177

yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla ceza kanunu anlamında suç olan bir fiilin cezasının idari kararlarla kaldırılması söz konusu olamayacağından, bu tip (usulsüzlük, vergi ziyayı gibi) cezaların idari düzenin sağlanmasına matuf idari nitelikli bir yaptırım olduğu söylenebilir.⁴¹³

Kaldı ki, 5237 sayılı TCK'nın 2'nci maddesine göre idarenin düzenleyici işlemleriyle ceza hukuku bağlamında suç ve ceza koyması mümkün değildir. İdare ancak idari yaptırıma tabi fiillerle (suçlarla) ilgili olarak ancak kanuna dayalı olarak düzenleme yapabilir.

Usulsüzlük ve vergi ziyayı gibi mali niteliği bulunan idari cezalar, sadece kamunun maruz kaldığı zararı tazmin etmeyi değil, aynı zamanda hukuka aykırı fiilleri caydırmayı amaçlamaktadır. Bir Danıştay Kararında,⁴¹⁴ vergi cezasının bir diğer amacının zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırarak ceza tehdidiyle yasa dışı fiilleri önlemek olduğu, belirtilmiştir.⁴¹⁵

Diğer bir deyişle, bahse konu vergi cezaları kamu harcamalarının finansmanında kullanılıyor olsalar bile sadece zararların tazmini için değil daha ziyade kamu düzeninin sağlanması için kesilirler. Zira devlet uğramış olduğu mali kaybı vergi aslı ve gecikme faizi/zammı ile zaten tazmin etmektedir. Bununla birlikte kesilen vergi cezalarının anayasal vergileme ilkeleri ile uyumlu olması elzemdir. Bu sebeple tayin edilen cezalar eylemin ağırlığı ile orantılı olmalı ve odağında hazineye gelir sağlama amacı yer almamalıdır.⁴¹⁶

Sonuç olarak VUK'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu olarak nitelendirilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiiline bağlanan yaptırımlar suçun düzenlendiği maddede düzenlenmesine rağmen, söz konusu suçun unsurlarının araştırılması ve ihdas edilen yaptırımın infazına ilişkin işlemler ceza mahkemeleri tarafından ceza hukuku kurallarına göre tesis edilirler. Bu sebeple VUK'un

⁴¹³ Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, ss.150-152

⁴¹⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.1977/1, K.1980/2, KT: 12.06.1980

⁴¹⁵ Saban, 2021, ss.385-392

⁴¹⁶ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 351

370'inci maddesinin (b) fıkrasında belirli parasal sınırlara bağılı olarak düzenlenen bahse konu suç fiilinin izaha davet bakımından değerlendirilmesinin gerekli olduğu düşünölmektedir.

2.8.5.2. İzaha Davet Kurumu Bağlamında Değerlendirilmesi

VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında, aynı Kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenen "kullanma" fiilinin belli şartlar çerçevesinde (kullanılan sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarlarının bir takvim yılında 534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliğı ile 1.1.2022'den itibaren 148.000 TL'yi geçmemesi veya geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması) öngörölen parasal sınırları aşmaması durumunda, ön tespিতে ilişkin yazının ilgisine (faile) tebliğ edilebileceğı hüküm altına alınmıştır. 7194 sayılı Kanunla⁴¹⁷ yapılan bu değışiklerle birlikte her bir belge itibariyle aranan azami sınır yerine, takvim yılı itibariyle toplam bir azami had belirlenmiştir. Diğer yandan takvim yılı itibariyle belirlenen azami had aşılrsa bile kullanılan belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışları içindeki oranının %5'i aşmaması durumunda izaha davetten yararlanılması mümkündür.

VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında yapılan ön tespিতে istinaden %20 oranında kesilen vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı bulunmamasına karşın cezada indirim müessesesinden yararlanılması mümkündür. Aynı maddenin (a) fıkrası kapsamında yapılan ön tespitlere istinaden %20 oranında kesilen vergi ziyai cezaları için ise, tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı bulunduğı gibi cezada indirim müessesesinden yararlanmak imkânı da bulunmaktadır. Bununla birlikte mükellefin indirimli ceza uygulaması şartlarından birini taşımadığı daha sonra anlaşılmışsa, beyanname verilmiş olması kaydıyla VUK'un 344 üncü maddesi gereğı mevcut vergi ziyai cezası %50'ye tamamlanmak suretiyle tahakkuk ettirilir ve izah zammı gecikme faizine dönüştürölür. Eğer mükellef kendisine tebliğ edilen ön tespit

⁴¹⁷ 12.2019 tarih ve 7 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değışiklik Yapılması Hakkında Kanun.

yazısına rağmen 30 günlük süre içinde beyanname vermemişse söz konusu tespiti ilişkin olarak vergi incelemesine ya da takdire sevk işlemi yapılır.⁴¹⁸

Vergi tekniği raporunda sahte belge kullanma fiiline ilişkin olarak farklı takvim yılları söz konusu olduğunda söz konusu şartlar her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Şartların sağlanmadığı bir yılın mevcudiyeti, şartların sağlandığı yıla ilişkin olarak izaha davet kurumunun uygulanmasına mani olmayacaktır.⁴¹⁹ Bununla birlikte KDV yönünden matrah arttırımı hükümlerinden yararlanmış mükelleflere, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya dayalı ön tespitlere ilişkin olarak ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.⁴²⁰

VUK'un 370'inci maddesinin değişmeden önceki ilk halinde (b) fıkrasında öngörülen parasal sınırların altında kalan kullanma fiili için ilgisine izaha davet yazısı tebliğ edilmekteydi. Ancak 7194 sayılı Kanunun 25'inci maddesi kapsamında yapılan değişikliklerden sonra sahte veya yanıltıcı belge kullanımına bağlı ön tespitlere ilişkin olarak ilgili kanun maddesinde belirtilen (parasal) şartları sağlayan mükelleflere izaha davet yazısı gönderilmek yerine, SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeye başlandı. Bahse konu yazı kapsamında kanunda belirtilen beyan ve ödemeye ilişkin şartların 30 gün içinde yerine getirilmesi koşuluyla ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında bir ceza kesilmek suretiyle sürecin tamamlanması öngörülmüştür. Aksi takdirde ön tespit yazısında belirtilen şartları yerine getirmeyen mükellefler, indirimli vergi ziyai cezası, incelemeye sevk edilmeme ve nihayetinde fiilin Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmemesi şeklindeki imkânlardan yararlanamayacaklardır.

VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında öngörülen şartları sağlayan mükelleflerin izaha davet edilmeyip doğrudan beyan ve ödemeye ilişkin şartları yerine getirmesinin istenmesi dinlenilme hakkı bakımından tartışılmaya değer bir konudur. Kaldı ki adı izaha davet olan ve amacı mükelleflerin izaha davet edilmesi suretiyle vergi ziyasına ilişkin şüphelerin giderilmesi olan bir düzenlemenin, kanunda öngörülen şartları

⁴¹⁸ 519 sıra no.lu VUK GT.

⁴¹⁹ Tahir Erdem, Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum "İzaha Davet", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 347, 2017, s.156

⁴²⁰ Bak, s. 98.

sağlayan sahte veya muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge kullanıcıları için uygulanmasına karar verilmesine rağmen ilgisinin (failin) izaha davet edilmemesinin kendi içinde çelişki barındırdığı düşüncesindeyiz. Dinlenilme hakkı doğrultusunda vergi incelemesi devam ederken dahi mükellefin kendisini ifade etmesine, açıklama yapmasına imkân sağlandığı halde, incelemeye sevk kararı verilmeden önce ilgisine bu hakkın verilmemesi, (çelişkili olmasının yanında) savunma hakkı ve eşitlik ilkesi bağlamında ihlal içeren bir davranış olarak değerlendirilmektedir.

VUK'un 359'uncu maddesinde sahte belge kullanma fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri ve bunlara ilişkin yaptırımlar VUK'un 359'uncu maddesinin farklı bentlerinde düzenlenmiştir. Bunlardan aynı maddenin b) fıkrasında düzenlenen sahte belge kullanma fiili (3 yıldan 5 yıla kadar), a-2 fıkrasında yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinden (18 aydan 3 yıla kadar) daha ağır yaptırımlara bağlanmıştır. Aynı maddenin farklı bentlerinde yer alıp, farklı ağırlıkta yaptırımlara bağlanmış farklı fiillerin izaha davet kapsamında aynı parasal sınırlara tabi kılınarak düzenlenmesi, daha ağır yaptırımlara bağlanmış fiilin faili ile daha az yaptırımlara bağlanmış fiilin faili arasında eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Kanaatimizce söz konusu durum vergilemede eşitlik ilkesi bakımından hukuksal bir çelişki içerdiğinden, en azından daha ağır cezai yaptırıma tabi tutulan ve VUK'un 359'uncu maddesinin b) fıkrasında yer alan sahte belge kullanma suçu bakımından farklı ve daha ağır parasal sınır ve oranlar ihdas edilmesi daha uygun olacaktır. Kaldı ki, Yargıtay 18'inci Ceza Dairesinin bir kararında⁴²¹, VUK'un 359'uncu maddesinin (a-2) fıkrasında düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ile (b) fıkrasında yer alan sahte belge kullanma suçlarının (aynı hukuki amaca hizmet etmekle birlikte) birbirinden bağımsız suçlar olduğuna ve ilgili suçlar bakımından müstakil iddianameler tanzim edilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.⁴²²

⁴²¹ Yargıtay 19.Ceza Dairesinin 02.12.2015 tarihli E.2015/18146, K.2015/7956 sayılı Kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/#>, Erişim: 15.11.2022

⁴²² Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 388

Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi bir kararında⁴²³ bilmeden işlenebilen sahte belge kullanma fiilinin, kasıt unsurunu tazammum eden (içkin olan) sahte belge düzenleme fiili ile aynı ağırlıkta olmadığına hükmetmiştir. Aynı anlayışın sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerine bağlanan ceza yaptırımlarının infazı bakımından da geçerli olduğunu görmekteyiz. Şöyle ki, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların infaz edilmemesi hukukten mümkünken, sahte belge kullananlar bakımından böyle bir ayrıcalık söz konusu değildir.⁴²⁴ Bu itibarla eylemin ağırlığına bağlı olarak farklı cezai yaptırımlara ve infaz usullerine tabi kılınan bahse konu kullanma fiillerinin izaha davet kapsamında aynı şartlara ve esaslara tabi kılınması kanunilik ve eşitlik ilkeleri bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Mevcut düzenleme ve uygulama, bahse konu kullanma fiiline ilişkin ön tespitlerin idare tarafından kesinleşmiş bir delil olarak görüldüğüne işaret etmektedir. Elbette idare bu davranışını (suçun manevi unsurunun oluşmadığına karar verilerek mükellefin incelemeye sevk edilmemesi) kullanma fiiline ilişkin fatura tutarlarının VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında öngörülen parasal sınırların altında kalmasına dayandırmaktadır. Kanaatimizce ceza hukuku anlamında suç olan bir fiilin manevi unsurunun oluşumuna ilişkin bir hükmün bir takım parasal sınırlara bağlı olarak VUK'ta düzenlenmesi ceza hukuku bakımından doğru olmamıştır.

BATI'ya göre bir suçun kasten işlenip işlenmediğinin kararının verilebilmesi için ojektif bir ölçüte ihtiyaç vardır. Ayrıca, 306 no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre suç fiilinin manevi unsurunun tespiti görevi vergi inceleme elemanına aittir.⁴²⁵ Bizce de, eğer idare tarafından kasta dair bir inceleme/araştırma yapılacak ise bunun vergi inceleme elemanı tarafından yapılması gerekir. Bu minvalde ilgili sektör özellikleri, mali durum, işletme kapasitesi gibi unsurları dikkate alan ve eşitlik ilkesine aykırı olmayan objektif

⁴²³ 10.02.2005 tarih ve 25723 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 26.05.2004 tarih ve E.2004/35, K.2004/64 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/64>, Erişim: 15.11.2022

⁴²⁴ Batı, s. 340

⁴²⁵ Batı, s. 343

kriterlerin ihdas edilmesi kasta ilişkin olarak yapılacak tespitin doğruluğuna katkıda bulunacaktır.

2.8.6. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiilinin Ceza Hukuku Bağlamında İncelenmesi

2.8.6.1. Genel Olarak

Kanunilik ilkesi çalışmamızın verginin kanuniliği alt başlığında, sadece vergilendirme usulü bakımından ele alındığından bu başlık altında suç ve cezada kanunilik ilkesi konusuna değinildikten sonra bahse konu kullanma fiilinin izaha davete bakan yönleri eleştirel bir bakış açısıyla ele alınmıştır.

Öncelikle şu hususu ifade etmek gerekir ki, vergi hukuku bakımından meydana gelen hukuka aykırılıkların, ceza hukukunun temel ilkeleri göz önünde bulundurulmadan cezalandırılması mümkün değildir. Bu durumun hukuk âlemindeki yansıması, suç ve cezada kanunilik ilkesi olup, bu ilke aynı zamanda bireylerin hukuki güvenliklerini sağlama amacına matuftur. Buna göre, (Anayasanın 38’inci maddesi mucibince) vergi hukuku bakımından mükelleflerin işlediği suç veya kabahat niteliğindeki fiillere karşı uygulanacak ceza/yaptırım yahut ceza yerine geçecek güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulabilir.⁴²⁶ Zira hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak özel önem, güvence ve istikrar getiren düzenlemelerin kanunilik ilkesini içermesi bir zorunluluktur.⁴²⁷

TCK’nın 2’nci maddesine göre *kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine başvurulması mümkün değildir.*

⁴²⁶ Güneş, s. 9

⁴²⁷ Güneş, s. 7

İkinci dünya savaşı sonrasında Avrupa’da hukuka aykırı fiillerin suç ve kabahat şeklinde iki ayrı ceza normu şeklinde tanımlandığı görülmektedir. Yakın dönemlerde TCK’da köklü bir değişime gidildikten sonra Kabahatler Kanunu kabul edilerek *toplumsal, ahlaki, sıhhi ve çevresel düzenin yanında piyasa ve kamu ekonomisinden oluşan ekonomik düzenin* uyumlaştırılması ve muhafazası bakımından önemli bir adım atılmıştır. Böylece zikredilen konular bakımından idarenin daha hızlı ve etkili çözümler getirebilmesi imkânı doğmakla birlikte *kanunsuz suç ve ceza olmaz* ilkesinin katılığından kaynaklanan bazı sorunlarla daha rahat mücadele etmenin yasal şartları tesis edilmiştir.⁴²⁸

Ancak burada çerçeve niteliğindeki kanunun düzenleme yapılıcak konuyu hukuki güvenlik ilkesi gereğince çok açık ve belirgin bir şekilde ifade etmesi gerekir. Çerçeve hükmü içinde kullanılan kelimeler yoruma ihtiyaç bırakmayacak şekilde herkes tarafından anlaşılabilirliktir. Aksi takdirde bu durum yasama yetkisinin devri anlamına geleceğinden, Anayasanın 7 ve 38’inci maddeleri bakımından hukuka aykırılık teşkil edecektir.⁴²⁹

Anayasa Mahkemesi, “kamu yararı”, “kaçakçılığın önlenmesi” ve “ekonomik şartlar” kriterlerini dikkate alarak temel kuralları yasa ile belirlenmiş uzmanlık ve teknik bilgiye dayalı bir konuda idarenin düzenleyici işlem yapabilmesinin mümkün olduğuna hükmetmektedir. İdareye söz konusu düzenleme yetkisinin verilerek bir yürütme organının görevlendirilmesi, yasama yetkisinin devri olarak değil, kullanılması olarak kabul edilmiştir.⁴³⁰

Bu çerçevede Kanun koyucunun düzenlediği çerçeve hükmün içeriğinin toplumun genel ahlakı ve sağlığı ile çevresel ve ekonomik düzenin korunması hususlarına yönelik olarak idare tarafından çıkarılacak genel düzenleyici işlemlerle doldurulması mümkün kılınmıştır.⁴³¹ Bu yapılırken idarenin çerçeve hükme bağlı kalmak şartıyla kabahat niteliğindeki bir eylemi ihdas etmesi mümkündür. Ancak aynı durum bahse konu

⁴²⁸ Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 8(3), 157-179, 2013, s. 162

⁴²⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 76

⁴³⁰ Eroğlu, a.g.m, s. 167

⁴³¹ Örneğin “vergî levhası” asma zorunluluğu getirilmesi gibi.

hukuka aykırı kabahat niteliğindeki eylem için uygulanacak yaptırımlar bakımından geçerli değildir. Dolayısıyla yaptırımların muhakkak düzenlenen bir yasa maddesinde mevcut olması elzemdir.⁴³²

Diğer yandan, vergi suçları açısından kanunilik ilkesi daha katı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu minvalde suç olarak nitelendirilen hukuka aykırı fiillerin ve buna ilişkin yaptırımların bir kanun maddesinde açıkça ihdas edilmesi elzemdir.⁴³³

Bu minvalde vergi kaçakçılığı olarak ihdas edilen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili ile buna ilişkin olarak öngörülen yaptırım veya ceza VUK'un 359'uncu maddesinde yer almaktadır. Zikredilen fiile ilişkin cezanın TCK'da değil VUK'ta yer alması belirlilik ve istikrar ilkeleri bakımından hukuki güvenlik ilkesi ile uyumlu bir görünüm arz etmektedir. Ancak aynı durumun VUK'ta düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları bakımından geçerli olmadığını ifade etmemiz gerekir. Zira bu suçlara verilecek cezalar VUK'ta değil TCK'da yer almaktadır.⁴³⁴

TCK'nın 5'inci maddesine göre ceza kanununun genel hükümleri, içinde ceza hükümleri barındıran kanunlardaki suçlar bakımından da geçerlidir. Buna göre VUK'ta yer almayan maddi hukuk kuralları bakımından TCK hükümleri, usul kuralları için de CMK hükümleri uygulanacaktır.⁴³⁵ 213 sayılı VUK'un Kaçakçılık Suçları ve Cezaları Başlıklı 359'uncu maddesinin (b) bendinde düzenlenen bilerek sahte fatura kullanma fiiline ilişkin yaptırımların 5237 sayılı Türk Ceza Kanununu ilgilendirmesi sebebiyle, izaha davet kapsamında yer alan bahse konu fiilin özellikle suçun manevi unsuru bakımından ele alınması zorunlu olmaktadır.

Bir eylemin suç olarak nitelendirilebilmesi için bahse konu fiilin ceza kanunlarında açıkça düzenlenmiş olması (tipiklik) ve hukuka aykırı olarak kabul edilmesi şarttır. Hukuka aykırılık unsurunun geçerli olması için söz konusu fiil bakımından hukuka

⁴³² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 72

⁴³³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 71

⁴³⁴ Eroğlu, s. 166

⁴³⁵ Saban, 2021, s. 393

uygunluk sebebinin bulunmaması gerekir. Ayrıca fail tarafından gerçekleştirilen tipik eylemin (suçun manevi unsuru olarak kabul edilen) kasıt içermesi, yani failin işlediği fiilin hukuka aykırı olduğunu bilmesi ve hukuki sonuçlarını istemesi gerekir. Bu sebeple ceza hukuku bağlamında kastın yokluğu suçun meydana gelmesini engelleyen bir durumdur.⁴³⁶

Seçimlik hareketli⁴³⁷ olarak nitelendirilen ve sadece kasten⁴³⁸ işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu kapsamında sayılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili, tipiklik ve hukuka aykırılık unsurlarının yanında kusurluluk unsurunu da içermesi durumunda, eylemin failinin ceza mahkemesinde yargılanması gerekmektedir. Kurucu unsurlar olarak tavsif edilen bu unsurlar tüm suçlara şamil, genel ve objektif kurallardır. Bu itibarla fail tarafından sonuçları bilinerek ve istenerek⁴³⁹ gerçekleştirilen icrai bir hareketin, ilgili kanun maddesinde hukuka aykırı olarak nitelendirilip yaptırıma bağlanması, kurucu unsurların mevcut olduğunu göstermektedir.⁴⁴⁰

SOYDAN'a göre suçun manevi unsuru olan kastın ancak ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerekir. Kastın mevcudiyeti noktasında inceleme elemanının bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Burada inceleme elemanına düşen görev sadece suçun maddi unsurunun mevcudiyetini belirlemek ve bildirmektir.⁴⁴¹ Özellikle kamu düzenini ağır bir şekilde yaralama potansiyeli olan vergi suçlarına ilişkin manevi unsur olan kastın belirlenmesinin sırasıyla vergi inceleme elemanı ve ceza mahkemelerine ait bir görev olduğu ve VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında getirilen parasal

⁴³⁶ Batı, s. 268

⁴³⁷ VUK'un 359/a, b, c, ç fıkralarında düzenlenen suçlardan herhangi birinin işlenmesinin suçun oluşumu bakımından yeterli olması anlamına gelmektedir.

⁴³⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarında kusurlu sorumluluk söz konusudur. Dolayısıyla bu suçlar bakımından objektif sorumluluk olarak adlandırılan kusursuz sorumluluk söz konusu olamaz.

⁴³⁹ TCK'nın 21'inci maddesine göre, kast, kanunda suç fiilinin unsurları olarak tanımlanan hususların fail tarafından bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Kastın mevcudiyeti bakımından failin işlediği eylemin vergi kanunlarına aykırı olduğunu bilmesi ve istemesinin yeterli olduğu kabul edildiğinde VUK'un 359'uncu maddesinin (b) bendinde düzenlenen sahte belge kullanma fiili bakımından genel kastın yeterli olduğu ifade edilebilir.

⁴⁴⁰ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.385-386

⁴⁴¹ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, s. 225

sınırların, sahte belge kullanma fiili bakımından kasıt unsurunun varlığına ya da yokluğuna mesnet yapılmasının hukuku aykırılık taşıdığı kanaatindeyiz.

Kastın varlığının ceza yargılaması süreci içinde ortaya konulması esas olmasına karşın, sürecin ceza mahkemelerine intikali bakımından 306 sıra no.lu VUK Genel Tebliği kapsamında, kastın tespitinin (idare yönünden) vergi inceleme elemanlarına bırakıldığı görülmektedir.⁴⁴² Bu doğrultuda, VUK'un 367'nci maddesine göre inceleme sırasında kaçakçılık suçunun işlendiğini tespit eden vergi inceleme elemanları tarafından hazırlanan suç raporları ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının, vergi dairesi başkanlığı tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına duyurulması zorunludur. Bunun haricinde 359'uncu maddede sayılan suçların işlendiğini haber alan Cumhuriyet başsavcılığı ilgili vergi dairesinden ivedi olarak inceleme yapılmasını talep etmek durumundadır.

2.8.6.2. İzaha Davet Bakımından Değerlendirilmesi

Seçimlik hareketli suç kapsamında yer alan ve sahte belge düzenleme ile birlikte kaçakçılık fiillerinin ey yaygın şekillerinden olan sahte belge kullanma fiili failinin, (suçun manevi unsuruna yönelik herhangi bir araştırma yapılmaksızın) öngörülen şartlara bağlı olarak vergi incelemesi ve ceza yargılamasından muaf tutulması ÇAM'a göre kaçakçılık suçlarına müsamaha niteliğindedir.⁴⁴³

Hâlbuki VUK'un 367'nci maddesine baktığımızda, kaçakçılık suçlarına ilişkin kastın ancak vergi incelemesi neticesinde tespit edilebileceği anlaşılmaktadır.⁴⁴⁴ Dolayısıyla izaha davet kapsamında herhangi bir inceleme yapılmaksızın sadece kanunda belirtilen parasal sınırlar dikkate alınarak sahte belge kullanma fiilinin kasıt olmaksızın işlendiği sonucuna varmak ceza hukuku ilkelerine aykırı bir durumdur.

⁴⁴² Saban, 2021, ss.433-434

⁴⁴³ Çam, s. 91

⁴⁴⁴ 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hâsıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Diğer yandan, izaha davet kapsamında tespit edilen sahte belge kullanma fiilinin kasıt unsuru bakımından herhangi bir değerlendirmeye tabi tutulmaması ve salt parasal sınırlar getirilmesi, İzah Değerlendirme Komisyonu üyelerinin Türk Ceza Kanunu’nun 279’uncu maddesine göre “Kamu Görevlilerinin Suçu Bildirmemesi” suçunu işlemelerine yol açabilecektir. Ancak kanaatimizce kök sorun, 213 sayılı VUK’un 370’inci maddesinin (b) bendinde yer alan sahte belge kullanımına ilişkin düzenlemenin 2537 sayılı Türk Ceza Kanunun temel hükümleriyle uyumlu olmaması meselesidir. Zira VUK’un 359’uncu maddesinin c bendinde⁴⁴⁵ yer alan düzenlemeye benzer bir hükmün, aynı Kanunun 370’inci maddesi bakımından mevcut olmadığı görülmektedir. Bu sebeple, VUK’un 367’nci maddesine göre ihbar görevini yerine getirmeyen Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu üyeleri hakkında TCK’nın 279’uncu maddesine göre soruşturma ve kovuşturma yürütülmesi ihtimal dâhilindedir.⁴⁴⁶ Zira bu suretle zikredilen kaçakçılık suçunun hukuki niteliğinin ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı olarak değiştirilmesi (fiilin ceza hukuku bağlamında bir takım parasal sınırlara bağlı olarak kasıt unsurunu içermediği belirlenmesi yapılarak) kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırılık bakımından fiili bir durum yaratmaktadır.⁴⁴⁷

UZUNÖNER’e göre izaha davete ilişkin kanun maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen parasal sınırlar eşitlik ilkesi bakımından mahsurlar taşıyor olsa da, kurumun uygulanması bakımından bu tür sınırların getirilmesi bir mecburiyet olarak kabul edilmelidir.⁴⁴⁸ Ancak kanaatimizce ilgili düzenleme bağlamında parasal sınırı aşan ve aşmayanlar bakımından (dikey eşitlik) mükellefler nezdinde eşitsizliğe yol açılmış olması eleştirisinden önce, bu parasal sınırların ceza kanunları uyarınca suç kabul edilen bir fiilin suç unsurlarının oluşumuna doğrudan etkili kılınmış olması hususunun eleştirilmesi gerekmektedir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere yaptırımları ceza kanunu kapsamında hükme bağlanan ve infaz edilen bir fiilin manevi unsurunun, yasada öngörülen parasal sınırlara bağlı olarak yok kabul edilmesinin, ya da diğer bir deyişle kaçakçılık suçunun

⁴⁴⁵ 371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde (359) hükmü uygulanmaz.

⁴⁴⁶ Rençber, s. 144

⁴⁴⁷ Uzunöner, s. 80

⁴⁴⁸ Uzunöner, s. 102

unsurlarının oluşmadığına hükmedilmesinin ceza hukukunun temel ilkelerine aykırılık taşıdığı düşüncesindeyiz. Zira 5732 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5’inci maddesinde bu kanunun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı, belirtilmektedir.⁴⁴⁹

Kanaatimizce bu düzenlemenin gerçek hayattaki yansıması, kullanılan sahte faturaların mütemadiyen sınır değerlerin altında kalacak şekilde ayarlanması ve bu durumun geniş mükellef kesimleri nezdinde meşru olarak algılanması şeklinde tecelli edecektir.

Bu itibarla farklı bağlamlarda ifade ettiğimiz üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin herhangi bir istisnai şarta bağlanmadan tümüyle izaha davet kapsamında çıkartılması noktasında yasal bir değişiklik yapılması hukukun temel ilkeleri bakımından en doğrusu olacaktır.

Diğer yandan 2021 yılına ait bir mahkeme kararı kapsamında, davacı mükellefin, sahte belge kullanma fiiline dayanan ön tespit kapsamında beyanname vermeye zorlandığı iddiasına ilişkin olarak ileri sürülen gerekçeler temyiz mercii tarafından haklı görülmemiştir.⁴⁵⁰ Bizce bu karara esas olan esas unsur düzeltme beyannamesi verme noktasında herhangi bir “zorlama olup olmaması” meselesidir. İtiraz gerekçelerine ve karar metnine bakıldığında bir zorlamadan bahsetmenin mümkün olmadığı görülmektedir. Zira aynı kanunun 370’inci maddesi ile mükelleflere düzeltme beyannamesi verme noktasında bir tercih hakkı verilmiş olup, bir mecburiyet söz konusu değildir. Yasa maddesi kapsamında düzeltme beyannamesi verilmemesi durumunda ise zaten iddia edilen fiil bakımından bir vergi incelemesi söz konusu olacaktır.

⁴⁴⁹ Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2018, 5(1), s. 64, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/400237>, 11.10.2022

⁴⁵⁰ Danıştay 4.Dairesi’nin 29/11/2021 tarih ve E. 2021/5748, K. 2021/7476 sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDZaV3Z4L2c4L1RsUjg4VWxKeXgzOFFtRmVUeVdLQWxha3BjNVpqQ2xmTnpreU1LQ3hOSURxbWhqbEQvbmhONEVnM21VRmI5VC9HcHVmek8rV3Qvc2NWaHhobTJKa1NwZjdMY09tY0laem5Ob3EyNEk3Z1o2WDBocUtVYVppWUo1ZTJrWjFNS3RoekU3anBBMmdOVXZ0VWZOSEkvUWZPYUZHR2IybDk5NUtzZDBnRFpidTFUTjdMc3N6azFjVzB1WCk=&arananKelime=4.%20Daire,2021/5748,2021/7476>, Erişim: 15.11.2022

Karar metnine baktığımızda “vergi incelemesinin yapılmaması” tespitinin, mükellef tarafından bir itiraz gerekçesi olarak ifade edildiği anlaşılmaktadır. Hâlbuki bu sonucu doğuran eylem mükellefin (VUK’un 370’inci maddesinin (a) fıkrasında) öngörülen şartlara uygun olarak beyanname vermesi olduğundan mükellefin itiraz gerekçesi kanaatimizce çelişkilidir. Bizce söz konusu itiraza ve karara esas teşkil eden unsur düzeltme beyannamesi verme noktasında zorlama olup olmaması meselesidir. Aksi takdirde iddia edilen bir suç fiilinin incelenmesi talebinin mahkeme tarafından hukuka aykırı bulunduğunu düşünmek mantığa aykırı olacaktır.

Kaldı ki, eğer bir mecburiyetten söz edecek olursak 213 sayılı VUK’un 148’inci maddesinde yer alan düzenlemenin bilgi verme noktasında bir zorunluluk içerdiğini söylememiz gerekir. Bu meyanda aynı Kanunun 151’inci maddesinde yer alan durumlar dışında bilgi vermekten çekinmek mümkün değildir ve bu kertede bilgi vermek bir ödev mahiyetini haiz bulunmaktadır. Aksi takdirde bir yaptırım olarak VUK’un mükerrer 355’inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası ile karşılaşılacaktır.

Hâlbuki izaha davet kurumu kapsamında mükellefin izahta bulunmak yahut düzeltme beyannamesi vermek gibi bir mecburiyeti bulunmamaktadır. Söz konusu alternatifler ilgili mükellefler bakımından bir teklif ve tercih niteliğini haizdir. Hukuk mantığı açısından söz konusu alternatiflerin tercih edilmemesi durumunda mükellefin vergi incelemesine yahut takdir komisyonuna sevk edilmesinin bir yaptırım olarak tanımlanmasının doğru olmadığı düşüncesindeyiz. Zira Türk vergi hukuku bağlamında “vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk” şeklinde bir cezai düzenleme ya da idari yaptırım bulunmamaktadır. Dolayısıyla, çalışmamızın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere idareler takdir yetkilerini kullanırken yasal düzenlemelerle bağlıdırlar. Bu itibarla vergi idareleri, VUK’un 370’inci maddesinden aldıkları yetkiye istinaden verili durumlar söz konusu olduğunda mükellefleri incelemeye veya takdir komisyonuna sevk etme hak ve selahiyetine sahiptir.

3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ

3.1. Genel Olarak

Vergilerin nitelik ve nicelik olarak artışı, vergi yükünün ağırlaşması, kanunların gelişen koşullar karşısında ihtiyaca cevap veremediği için sık sık değişikliğe uğratılması gibi sebepler vergi uyuşmazlıklarının artmasına yol açmıştır. Bu uyuşmazlıklar mükellefiyet (matrah, muafiyet-istisna vb.) ve ceza işlemleri (vergi suçları ve cezaları) ile tahsil (ödeme emrine itiraz) konularında yoğunlaşmaktadır. İdare, vergi uyuşmazlıklarını önlemek veya çözmek için hata düzeltme, uzlaşma, indirim, pişmanlık-ıslah ve izaha davet gibi bir takım idari usuller yahut mekanizmalar kullanmaktadır. Bu usullerin temel amacı mükellefle kurulacak iyi bir iletişim ve karşılıklı anlayış içinde anlaşmazlıkların (yargıya intikal ettirilmeden önce) idari aşamada barışçıl olarak çözülmesi veya önlenmesidir.⁴⁵¹

Doktrine bakıldığında izaha davetin ağırlıklı olarak vergisel uyuşmazlıkların önlenmesi yahut çözümü bakımından (tıpkı uzlaşma ve pişmanlık usulü gibi) bir yöntem olduğu⁴⁵² kabul edildiğinden, hata düzeltme, cezada indirim, uzlaşma ve pişmanlık kurumları gibi diğer çözüm usulleri ile karşılaştırılmak suretiyle analiz edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

Kanaatimizce de izaha davetin, özellikle henüz uyuşmazlık haline gelmemiş ancak sorun çıkarma kapasitesi olan vergisel konuları önleme yahut çözüme kavuşturma noktasında barışçıl bir çözüm yöntemi olarak nitelendirilmesi yerindedir. Zira izaha davet kapsamında çözüme kavuşturulamamış bir konu, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi neticesinde ilgili mükellefe yönelik cezalı tarhiyata sebep olabilecek, bu ise mükellefin söz konusu tarhiyata karşı yargıya başvurmasına yol açacaktır.

Vergi yazınındaki bazı görüşlere göre ise, cezada indirim ve pişmanlık kurumlarının idari çözüm yolu olarak kabul edilmemesi gerekir. Zira bu usullerin

⁴⁵¹ Kırbaş, s. 188

⁴⁵² Çam, ss.21-22; Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, ss.340-342

başlangıç aşamasında henüz meydana gelmiş bir uyuşmazlık mevcut değildir. Kaldı ki ceza indirimini veya pişmanlık usullerinde mükellefin uyuşmazlığa sebep olacak herhangi bir itirazı da vaki değildir. Burada mükellefler hatalı davrandıklarını kabul ve itiraf etmiş oldukları için bazı avantajlardan yararlanmak istemektedirler.⁴⁵³

Bununla birlikte bizim barışçıl/idari çözüm usulleri kavramından kastettiğimiz şey mevcut veya muhtemel uyuşmazlıkları önleme yahut çözüme kavuşturma anlamını mündemiçtir. Zira vergi idaresi tarafından verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin olarak yapılmış ön tespit, (ön tespiti doğrulayan bir izahın mevcudiyeti ya da izahın reddi durumunda) idarenin üstünlüğü ilkesi çerçevesinde, uyuşmazlığın bir göstergesi olarak nitelendirilebilir. Bu itibarla VUK'ta düzenlenen bahse konu usullerin tümünü bu kapsamda mütalaa ettiğimizi ve konuyu bu minvalde incelediğimizi ifade etmek isteriz.

İzaha davetin idari ve hukuki niteliğinin tam olarak ortaya konulabilmesi için VUK'ta düzenlenen diğer idari çözüm usulleri ile kıyaslanmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz. Bu itibarla işbu bölümde vergi uyuşmazlıklarına yol açan idari işlemlerin hukuka aykırılık unsurları değerlendirildikten sonra izaha davet ile diğer idari çözüm usulleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

3.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Hukuki Niteliği

İzaha davet ile diğer idari çözüm usullerinin karşılaştırılmasından önce bu usullerin varlık sebebi olan “vergisel uyuşmazlık” kavramının irdelenmesi gerektiği açıktır. Bu doğrultuda, kamu borcu ya da alacağı ilişkisinin “üstün” olmayan tarafını temsil eden mükellefin kanunlardan kaynaklanan yükümlülükleri olduğu gibi aynı şekilde itiraz etme gibi hakları da mevcuttur. Zira bir uyuşmazlıktan bahsedebilmek için öncelikle nezdinde bireysel idari işlem yapılan ilgisinin bu işlem ya da karara karşı çıkma ve farklı görüş açıklama imkânına sahip olması şarttır. Dolayısıyla uyuşmazlık halini, bahse konu

⁴⁵³ Baki Yeğen ve Mehmet Emin Turan, “Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt:** 16, Sayı: 191, 2020, s. 3109, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/649fa413af2f4e2f972bec69bfdb18ab?s=idari+%c3%a7%c3%b6z%c3%bcm+usulleri&pn=123>, Erişim: 11.10.2022

idari işlem ya da karar konusunda ilgili tarafların farklı görüşlere dayanarak iddia veya itiraz etme hakkına sahip olmaları sebebiyle fikri bir çatışma yaşanması durumu olarak ifade edebiliriz.

Uyuşmazlık kelimesi genel itibariyle bir konuya dair farklı bakış açılarından kaynaklanan anlaşmazlığı anlatmak için kullanılmaktadır. Kavramın hukuksal bakımdan ifade ettiği anlam ise hukuki işlem ya da kararların istinat ettiği kanun hükümlerinin farklı yorumlanması nedeniyle tarafların karşılıklı iddia ve itirazlarının maddi âleme yansıması olarak ifade edilebilir. Vergi uyuşmazlığı ise vergi idaresi ile mükellef arasında vergilendirme sürecinin her aşamasında (vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil gibi) vergi ilişkisine istinaden ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklardır.⁴⁵⁴

Elbette ki hiçbir kimse hukuki bir dayanak ve meşruiyet olmaksızın mülkiyet hakkına doğrudan müdahale edilmesini istemez. Bunun için tarihsel sürece baktığımızda vergi salma yetkisinin ancak kanuna dayanması gerektiği şeklindeki (verginin yasallığı ilkesi) bir talebin üst hukuk ilkesi olarak uluslararası belgelere ve anayasaların siyasi haklar bölümüne girdiği görülmektedir. Zira vergi kavramının eski dilde (aynı zamanda) “teklif” olarak adlandırılması bu kurumun mahiyetinin siyasi bir zorlama anlamı içerdiğini göstermektedir.⁴⁵⁵

Bununla birlikte üretim modellerinin değiştiği modern zamanlarda anayasal haklar, mükellef hakları, temel hak ve özgürlükler gibi kavramların öne çıkması vergi kaynaklı uyuşmazlıkların büyük bir artış kaydetmesine ve önem kazanmasına yol açmıştır.

Vergi uyuşmazlığı esasen hukuki anlaşmazlıkları niteleyen bir kavramdır. Bu kavramın temelinde mükellef ve vergi idaresi arasındaki anlayış ya da görüş farkı bulunmaktadır.⁴⁵⁶ Bununla birlikte bu uyuşmazlık iki eşit taraf arasındaki bir ihtilaf gibi

⁴⁵⁴ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelemesi”, s. 953.

⁴⁵⁵ İsmet Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, Genişletilmiş 3.Baskı, İstanbul: Der Yayınevi, 2008, s. 887.

⁴⁵⁶ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 153.

değildir. Yani karşılıklı açıklanan eşit güce ve etkiye sahip iki taraflı bir irade beyanı yoktur. İdare, egemenlik yetkisinden kaynaklanan saiklerle özel kişilerden/bireylerden farklı olarak üstün ve ayrıcalıklı yetkileriyle⁴⁵⁷ tek taraflı olarak, re'sen⁴⁵⁸ irade beyanında bulunmak suretiyle maddi ve hukuk âleminde değişiklik yapma iktidarını⁴⁵⁹ haizdir. Her ne kadar özel kişiler arasında eşitliğin temin edilmesi Anayasal güvence altında olsa bile, idare ile mükellefler arasında bu yönde bir eşitlik söz konusu değildir. İdare hukuku kapsamındaki “eşitlik” kamu hizmeti sağlanırken bireylerin tümüne nesnel ve eşit davranılması anlamına gelmektedir. Yani burada idare ile mükellef arasındaki ilişkileri belirleyen iki temel unsur, nesnel davranış ve eşit işlemdir.⁴⁶⁰

Ancak uyuşmazlığın tarafları her zaman idare ve bireyler/mükellefler olmayabilir. Bazı durumlarda vergi idaresi takdir komisyonu kararlarına⁴⁶¹ karşı bu komisyonlarla da niza halinde olabilir. Takdir komisyonu kararları tarha hazırlayıcı ön işlem niteliğinde olduğundan, bu kararların hukuka aykırı olduğu iddiası, ancak nihai işlem olan tarh işlemine karşı açılacak davada ileri sürülebilir. Buradaki hukuka aykırılık sebebi ilgili takdir komisyonu kararının somut ve hukuki bir gerekçeye istinat etmemesi olabilir.

Emsal bedel tespitine ilişkin kararın hukuki niteliği vergi idareleri yönünden ayrılabilir zincir işlemdir, yani tek başına hukuki bir sonuç doğurmaktadır. Bu sebeple salt söz konusu karara karşı doğrudan iptal davası açılması mümkündür. Zira emsal bedelin tespitine ilişkin bahse konu karar, idari süreç içinde kalındığı takdirde vergi idaresini tarhiyat işlemini yapmaya mecbur bırakmaktadır. Bunun için söz konusu kararların icrasının durdurulması ancak vergi idaresinin idari yargı yoluna başvurusu ile mümkündür. Görüldüğü üzere yasa koyucu, zincir işlemleri ayrılabilir olma yönünden, nihai işlemi de bağlandığı hukuki sonuçlar bakımından vergi mükellefleri ile vergi idareleri için ayrı ayrı sınıflandırmıştır.⁴⁶² Diğer bir deyişle mükelleflerin matrah takdiri

⁴⁵⁷ Kamu gücü ve kudretinden kaynaklanan.

⁴⁵⁸ Kamu gücünü kullanmak suretiyle kendiliğinden davranma yeteneği.

⁴⁵⁹ İcrai karar alma yetkisi.

⁴⁶⁰ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, Yayın No: 2005-17, İstanbul: İTO Yayınları, 2005, s. 52.

⁴⁶¹ Vergi idaresi’nin alacaklı olduğu miktarlar yönünden verilen emsal bedel tespit kararı gibi.

⁴⁶² Saban, 2021, s. 152

yapan komisyon kararlarına karşı doğrudan dava yoluna gitmeleri mümkün değilken, vergi idaresinin “emsal bedel tespiti” konusuna ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı doğrudan dava yoluna gitmesi mümkündür.

İYUK’un 7’nci maddesine göre vergi uyuşmazlıkları için vergi mahkemesinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Ayrıca İdari Yargılama Usul Kanunun 37’nci maddesi vergi uyuşmazlıklarında hangi mahkeminin yetkili olacağını düzenlemektedir. Bu yöntemlerden idari nitelikli olanı kolay, basit ve ekonomik olması hasebiyle tercih sebebidir. Zira yargısal çözüm süreci uzun olduğu kadar zahmetli, maliyetli ve karmaşık bir yöntemdir.⁴⁶³ Bununla birlikte yargı kurumu devletin kaza işlevini harekete geçirmek suretiyle bahse konu nızalı durumda haklıyı, hakkın kapsamını, muhtevasını ve ihtilaf karşısında uygulanması gereken hukuk kurallarını gösterir ve uygular.⁴⁶⁴

Vergi konulu idari işlemler henüz kesin bir hüküm niteliğini haiz bulunmadığından idare tarafından geri alınması mümkün olduğu gibi, söz konusu uyuşmazlık (idari işlemin icrai özelliğinin bir sonucu olarak) yargıya intikal ettiği takdirde ilgili işlemin yargı yerlerince iptal edilmesi mümkündür.⁴⁶⁵ Vergi yazınında izaha davet kapsamında tesis edilen bir kısım işlem ve kararların icrai olup olmaması noktasında farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşleri ve kendi kanaatimizi çalışmamızın ilgili bölümlerinde ifade etmiş bulunmaktayız. Ancak şu kadarını belirtmek isterim ki, izaha davet kapsamında verilen izahın reddi kararının zorunluluk ve kesinlik içermediği, doğurduğu hukuksal sonuçlar bakımından irdelenmelidir. Bu sonuçlara baktığımızda ise mükelleflerin bahse konu red kararı doğrultusunda beyanname verme mecburiyetinde olmadıklarını görmekteyiz. Ayrıca mükellefin bu davranışı sonrasında incelemeye sevk kararı verilmesi de izahın reddi kararının kesin ve nihai niteliklere haiz olmadığını göstermektedir.

⁴⁶³ Taşkan, s. 317

⁴⁶⁴ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.Cilt, İstanbul: Hak Kitabevi, 1968, ss.1761.

⁴⁶⁵ Şin, ss.57-58.

Sonuç olarak, eğer vergisel bir uyuşmazlık barışçıl bir usul uygulanmak suretiyle idari aşamada çözüme kavuşturulamazsa yargısal süreç işlemeye başlayacaktır. Böylece idari bir uyuşmazlık belli usullerin izlenmesi suretiyle idari davaya konu olmaktadır.⁴⁶⁶ Kaldı ki bir hukuk düzeni içinde kişilerin hak ve menfaatlerinin birbirlerine karşı korunduğu gibi idareye karşı da korunması icab eder. Bu güvence aynı zamanda hukuk devleti olmanın bir gereğidir.⁴⁶⁷ Henüz idari aşamada mevcut olan bir uyuşmazlığın tarafları eşit değilken, söz konusu ihtilafın yargısal sürece intikal etmesi durumunda ilgili taraflar eşit bir statüye kavuşmuş olacaklardır. Diğer bir deyişle, idare açısından verginin ziyaa uğratıldığı mükellef açısından ise mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına dayanan bir ihtilaf, henüz yargı sürecine intikal etmeden evvel idare ile mükellef arasında taraflarının eşit olmadığı ve idare tarafının ayrıcalıklı ve üstün yetkilere sahip olduğu bir anlaşmazlık iken, yargısal sürece intikal ettirilmekle birlikte taraflarının eşit haklara sahip olduğu hukuksal bir uyuşmazlık haline gelmektedir.

3.2.1. Uyuşmazlığın Tarafları Bakımından “Ödevlerin Haklara Üstünlüğü” Kavramının Değerlendirilmesi

Anayasanın 1’inci maddesi mucibince egemenlik Türk milleti denilen ve devletle vatandaşlık bağı bulunan insanların oluşturduğu bütüne ait olup Devlet tüzel kişiliğinde (hukuki kişiliğinde) somutlaşmıştır. Zira Anayasanın 6’ncı maddesine göre egemenliğin kullanılması yasama, yürütme ve yargı erkini elinde bulunduran devlet organları haricinde herhangi bir kişi, zümre ya da sınıfa bırakılamaz.⁴⁶⁸

Devletin varlığının zaruri bir koşulu olan, diğer bir deyişle bu mevcudiyetin istinat ettiği güç olan egemenlik aynı zamanda, kendisini kullanan unsurları ya da erkleri toplumdaki diğer kuvvetlerden ayırtıran ve bu erklerle kendisi (devlet) dışındaki diğer varlıklar üzerinde zor kullanma imkânı veren bir kavramdır. Devlet bu güce dayanmak

⁴⁶⁶ A.Vahap Darendeli, **Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdari Uyuşmazlıklar ve Davalar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.119.

⁴⁶⁷ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul: Yaylacık Matbaası, 1982, s. 17.

⁴⁶⁸ Çağlayan, 2021, s. 33

suretiyle siyasi sınırlar içinde emredici (ve yaptırımlara bağlanmış) işlem ve kararlar ihdas edebilmektedir. Bununla birlikte temel amaç ve hedeflere ulaşılması bakımından egemenliğin kullanımı *sınırsız, denetimsiz ve keyfi* olmamalıdır. Anayasanın 5'inci maddesinde yer alan temel amaç ve hedeflere⁴⁶⁹ ulaşılabilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu zaruri ihtiyaca binaen devlet vergi kanunları ihdas etmek için yasama yetkisini kullanmakta, vergi idaresi ise bu kanunlara dayanarak birel ve sübjektif idari işlemler (tarh, tahakkuk ve tahsil gibi) ile genel düzenleyici işlemler yapmaktadır. Vergi idaresi tarafından kullanılan yetki, egemenliğin doğurduğu kamu gücüne dayanılarak yasama yetkisi kapsamında ihdas edilen kanuna bağlı bir yetkidir.⁴⁷⁰ Örneğin, bir mükellef vergi borcunu ödemekte temerrüd ettiği takdirde, kamu alacağının idare tarafından cebren, zorla tahsil edilmesi, bağlı yetki çerçevesinde mümkün olmaktadır.

Egemenliğin kullanımına dayalı yasama yetkisi, kamu bakımından bir alacak hakkı doğurduğu gibi bireyler bakımından bir borç, sorumluluk ve ödev⁴⁷¹ ihdas etmiş olmaktadır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi devletin mali egemenliğinin hukuk âlemindeki yansımasıdır. Anayasanın 73'üncü maddesinde vergilendirme yetkisinin konusu ve nasıl kullanılacağı düzenlenmiştir. Vergi yazınında vergilendirmenin bir vatandaşlık görevi yahut mülkiyet hakkına bir müdahale olup olmadığına ilişkin bir tartışma yürütülmektedir. Bazı görüşlere göre vergi ödevi aynı zamanda mükellef haklarını mündemiç iken, diğer görüşlere göre ise söz konusu haklar vergi ödevine kıyasla ikincil veya türevsel bir niteliği haizdir.

Modern anlayışa göre, bireyin yerine getirmekle yükümlü olduğu vergi ödevi, esasen demokratik bir toplumda sahip olunan temel hak ve özgürlüklerin maliyetine katılmanın bir şekli olduğundan, anayasada düzenlenmesi gereken kısım siyasal

⁴⁶⁹ “Türk Milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”

⁴⁷⁰ Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, ss.245-249

⁴⁷¹ Anayasa'nın Temel Haklar ve Ödevler başlıklı ikinci kısmının Siyasal Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün Vergi Ödevi kenar başlıklı 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

(kamusal) hak ve ödevlerin yer aldığı bölüm değil, kişisel hak ve ödevlerin bulunduğu yer olmalıdır. Burada söz konusu kamu borcunun ödenmesi bireyler bakımından bir ödevken, bunun tahsilinin gerçekleştirilmesi de bağlı yetki kapsamında idarelere düşen bir sorumluluk olarak tanımlanabilir. Devlet ise egemenlikten kaynaklanan kamusal gücünün bir tezahürü olarak vergi ödevinin kanun yoluyla ihdası bakımından kamusal nitelikli üstün ve ayrıcalıklı bir hakka ve yetkiye sahiptir. Bu yetki sayesinde bireylerin kişisel temel hak ve özgürlükleri içinde yer alan mülkiyet hakkı, özel yaşamın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü gibi alanlara müdahale edilmektedir.⁴⁷²

Anayasanın 12'nci maddesi mucibince bireylerin sahip oldukları temel hak ve özgürlükler diğer insanlara karşı yerine getirilmesi gereken sorumluluklar olarak tanımlanmıştır. Bu hükme göre, vatandaşlara ait mülkiyet hakkı esasen toplumun refahı için üstlenilmesi gereken vergi ödevi sorumluluğunun yerine getirilmesiyle ilgilidir. SABAN'a göre ise, verginin salt bir vatandaşlık görevi olarak nitelendirilmesi doğru değildir. Zira mülkîlik ilkesine göre vatandaş olmayan kişilerden dahi dar mükellefiyet statüsü altında vergi alınabilmektedir. Bu sebeple vergi ödevinin anayasanın siyasal hak ve ödevler bölümünde düzenlenmiş olması yerinde olmamıştır.⁴⁷³ Kanaatimizce de vergi ödevinin salt vatandaşlık temelinde ele alınması politikası, günümüz dünyasının ekonomi ve insan hakları bakımından geldiği nokta nazarı itibara alındığında zamanın gerisinde kalmış bir anlayışı hatırlatmaktadır.

Diğer yandan vergi ödevi kavramının maddi edime ilişkin vergi borcu ile birlikte diğer bildirim ve edim yükümlülüklerini de içeren daha geniş bir anlamı olduğunu ifade etmek isteriz. Bu itibarla, vergi ödevlisi olan kişiler, sadece üzerine maddi vergi borcu terettüb eden mükellefler değil, aynı zamanda bu borcun ödenmesine aracılık eden sorumlulardır.⁴⁷⁴

⁴⁷² Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, ss.255-257

⁴⁷³ Saban, 2021, s. 17

⁴⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 79

3.2.2. Genel Olarak Adli ve İdari Başvuru İmkânları

Vergi yükümlüleri, idare ile aralarında yaşanan uyuşmazlıklar için hak arama/yargıya başvurma hakkı ilkesi doğrultusunda idari ve yargısal yollara başvurma hakkına sahiptir. Zira idarenin işlem ve eylemlerinin idari ya da yargısal yollardan denetlenmesi anayasada ifadesini bulan hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu çerçevede, vergi uyuşmazlıklar iki yolla çözüme kavuşturulabilir. Birincisi idari çözüm yolları olarak vergi hatalarında düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile izaha davet usulleri olmaktadır. İkinci yol ise yargısal çözüm yöntemidir. Bu durumda ilk derece vergi mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve yüksek yargı mercileri sırasıyla süreçte rol almaktadırlar.

Vergisel ihtilaflar temel olarak iki ana başlık altında tasnif edilebilir. İlki vergi yükünü arttıran yasaların anayasaya aykırı olması durumu iken, diğeri ise vergi dairelerinin işlemlerinin yasalara aykırı olması durumudur.⁴⁷⁵ Eğer ihtilaflar barışçıl yöntemlerle çözülemezse hukuki sürecin işlemesi kaçınılmazdır. Bu meyanda, anayasaya aykırılık durumu söz konusu ise Anayasanın 150'nci maddesi⁴⁷⁶ kapsamında iptal davası açılması yolu ile soyut bir norm denetlenebilirken, 152'nci madde⁴⁷⁷ kapsamında düzenlenen itiraz yoluyla da somut norm denetimi yapılabilmektedir. Bu kapsamdaki soyut ve somut norm denetimleri bizzat Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır.⁴⁷⁸

⁴⁷⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 4.Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2006, s. 283.

⁴⁷⁶ Madde 150 – Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. Mülga son cümle: 21/1/2017-6771/16 md.

⁴⁷⁷ Madde 152 – Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.

⁴⁷⁸ Saban, **Vergi Hukuku**, 2006, s. 284.

Diğer yandan daha önce de başka bir bağlamda ifade edildiği üzere, 12.09.2010 tarihinde yapılan Anayasa değişikliği⁴⁷⁹ halk oylaması ile birlikte vergi mükelleflerine (başta vergi ödevi ile ilgili olmak üzere) doğrudan kullanabilecekleri bir araç olarak “bireysel başvuru” hakkı da tanınmıştır. Kural olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve bunlara ek olarak Türkiye’nin taraf olduğu protokollerin ortaklaşa güvence altına aldığı temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiğini iddia eden herkes bireysel başvuruda bulunabilir.

Gelinen noktada, yargılama sürecinin sonuçlanmasını beklemeksizin tarhiyat ve cezalara ilişkin uyuşmazlıkların yargılama aşamasında çözümlenmesini ve böylece İdare ile mükellefler arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyumu her aşamaya yaymayı sağlayacak bir müesseseye ihtiyaç duyulmuştur.”⁴⁸⁰ Ancak bu ihtiyacın varlığına rağmen çıkarılan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴⁸¹ kapsamında sadece ihtilaf konusu olmayan kesinleşmiş vergi borçlarının yapılandırma kapsamına alınarak inceleme aşamasındakiler ile ihtilafli hale gelmiş olanların ise kapsam dışında bırakılması gerek mükelleflerin vergiye uyumu gerekse de vergilemede adalet ilkesi bakımından büyük bir çelişki barındırmaktadır. Zira bu düzenleme ile birlikte dava yoluna giden ya da uzlaşma talebinde bulunan mükellefler bahse konu haktan mahrum edilmişlerdir.⁴⁸²

Bununla birlikte mükelleflerin her hâlükârda idare ile uzlaşmayı tercih etmeyip meseleyi hukuki bir tartışma zeminine taşımak istemesi anayasal bir hak olarak son derece meşrudur. Esasen idari tasarruflara karşı kanun yollarının işletilebilmesi imkânlarının mevcudiyeti, hükümetin müdahaleleri karşısında idarenin adeta bir korunma

⁴⁷⁹ Anayasanın 146 ila 149. maddelerinde değişiklik getiren 7/5/2010 tarih ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylamasıyla kabul edilmesiyle birlikte Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiştir. Mahkemeye mevcut görevlerinin yanı sıra bireysel başvuruları karara bağlama ve bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere komisyonlar oluşturmaya imkân tanınmıştır. Siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara, iptal ve itiraz davaları ile Yüce Divan sıfatıyla yürütülecek yargılamalara Genel Kurulca bakılmakta, bireysel başvurular ise bölümlerce karara bağlanmaktadır.

⁴⁸⁰ 517 sıra no.lu VUK GT, 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı RG.

⁴⁸¹ 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı RG.

⁴⁸² Bumin Doğrusöz, “Borç Yapılandırmasına Genel Bakış”, 03.12.2020 tarihli **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/borc-yapilandirmasina-genel-bakis/601955>, Erişim: 07.12.2020

şemsiyesi altına alınmasına hizmet eder. Böylece bu tür hukuki teminatlar siyasi organların idare sahasına karışmasının önünde bir set oluşturur. Yani idari tasarruflara müdahale edilmesinin hukuksal kural ve kaidelerini belirlemek suretiyle bunların dışında meydana gelebilecek keyfi hareketler ve müdahaleler izale edilmiş olur.⁴⁸³

Ülkemizdeki cari uygulama çerçevesinde mükellefler tarafı oldukları bir uyuşmazlığı idari çözüm sürecinin bir parçası haline getirmeden doğrudan yargı yoluna gidebilecekleri gibi uyuşmanın temin edilemediği idari çözüm sürecinin sonrasında da yargıya başvurabileceklerdir. Ancak bu durum gümrük vergileri için geçerli olmayıp, bu tür vergiler için öncelikle idari çözüm yöntemlerinin uygulanması şarttır. Bununla birlikte idari çözüm karşılıklı rızaya uygun bir çözüm sağlayamadığı takdirde mükelleflerin yargı yoluna başvurması mümkündür.⁴⁸⁴

Bu itibarla idari çözüm sürecinin gümrük vergileri bakımından zorunlu kılındığı gibi diğer vergi kanunları yönünden de zorunlu hale getirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Zira yargının yüklendiği yükün nicel ve nitel ağırlığı, mahkemelere intikal ettirilmesi gereken uyuşmazlıkların ancak yargısal süreç işletilmek suretiyle çözülebilecek, yersiz olmayan ve gerçekten hukuksal niza niteliği ağır basan vakalar olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda Türkiye’de son yıllarda yargının iş yükünü hafifletmeye matuf önemli yasal değişikliklerin yapıldığı söylenebilir.⁴⁸⁵

3.3. Uyuşmazlığa Sebep Olan Vergisel İşlemler

Uyuşmazlık sebeplerini sayma suretiyle sıralayacak olursak şunları söyleyebiliriz: Verginin unsurlarıyla⁴⁸⁶ ilgili uyuşmazlıklar; vergi alacağının tahakkuk

⁴⁸³ Onar, ss.1456-1457

⁴⁸⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.254.

⁴⁸⁵ Yargı sistemine yönelik reform niteliğini haiz düzenlemeler hakkında bkz. Mehmet Karaarslan, Genel ve Özel Bütçeli İdarelerin Tarafı Olduğu Uyuşmazlıkların Çözümünde Yardımcı Bir İdari Birim: “Hukuki Uyuşmazlıkları Değerlendirme Komisyonu”, Tahir Muratoğlu ve Burak Buluttekın (Ed.), **Hukukta Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları** içinde (81-95), 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2018, ss.82-83.

⁴⁸⁶ Verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, matrah, muafiyet ve istisnalar, vergilendirme usulü, tarife, ödeme

etmesine kadar geçen aşamalarla⁴⁸⁷ ilgili uyuşmazlıklar; zamanaşımına⁴⁸⁸ ilişkin uyuşmazlıklar; verginin terkinine ilişkin uyuşmazlıklar; vergi hatalarına ve bunların düzeltilmelerine ilişkin uyuşmazlıklar; yoklama ve vergi incelemelerine ilişkin uyuşmazlıklar; mükellefin ödevleri⁴⁸⁹ ile ilgili uyuşmazlıklar; değerlendirme-enflasyon düzeltilmesi ve amortismanlar ile ilgili uyuşmazlıklar; vergi suç ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar; 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklar⁴⁹⁰; 4458 sayılı Kanun kapsamındaki vergilere⁴⁹¹ ilişkin uyuşmazlıklar.⁴⁹²

Vergilendirme sürecinde yer alan işlem aşamalarında çeşitli sebeplerle meydana gelen hukuka aykırılıklar uyuşmazlık konusu olabileceği gibi, vergi idaresince gerçekleştirilen vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, mükellef tarafından matrahın düşük beyan edilmesi ve vergi tutarının ödenmemesi gibi hususlar da uyuşmazlık sebebi olabilmektedir. Hatta bunun da ötesinde vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünemediği yahut dikkate almaya değer görmediği bazı hususlar kanunun uygulanması sürecinde uyuşmazlıklara yol açmaktadır.⁴⁹³

Bununla birlikte, vergiye ilişkin mevzuatın çok çeşitli olması, içeriklerinin karmaşık hatta yer yer muğlak olması, sık aralıklarla değiştirilmesi ve normlar hiyerarşisine dikkat edilmemesi, personel rejimi, vergi idaresinin etkinlik düzeyi, vergi bilincinin yeterince gelişmiş olmaması, politik sebeplerle çıkarılan af kanunları, vergi oranlarının yüksekliği, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü gibi hususlar, vergi ödevlileri ile vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların başlıca sebepleri olarak kabul edilebilir. Bu durum ilgili mevzuat hükümlerinin hazineci bir bakış açısıyla (devlete daha

⁴⁸⁷ Mükellefin tespiti, verginin tarhı, takdir kararları, tebliğ.

⁴⁸⁸ Tarh ve tahsil zamanaşımı.

⁴⁸⁹ Bildirimler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi ile muhafaza ve ibraz konuları.

⁴⁹⁰ İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri tebliği işlemlerini kapsamakla birlikte ödeme emrine itiraz işlemlerine ilişkin düzenlemelerin mevcut yapı ve işleyişle uyumlu olmadığı ve yeniden düzenlenmesi gerektiği hakkında Bkz: Bumin Doğrusöz, “Kimsenin Okumadığı Madde”, 30.01.2018 tarihli **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kimsenin-okumadigi-madde/400729>, Erişim: 01.06.2020

⁴⁹¹ Gümrük Vergileri

⁴⁹² Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2006, ss.18-19.

⁴⁹³ Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1993, s. 180

fazla gelir sağlama ve sorumluluktan kaçma şeklinde) ve genellikle mükellef aleyhine olarak dar bir şekilde yorumlanmasına yol açmaktadır.

Diğer yandan vergi yasalarının yapım aşaması sürecinde gözden kaçırılan yahut muhtemel sonuçları isabetli bir şekilde hesaplanamayan bir takım düzenlemeler uygulama noktasında boşluklara sebep olmakta, bir kısım mükellefler ise kanundan doğan bu boşluklardan yararlanmak suretiyle vergiden kaçınmaktadırlar.⁴⁹⁴

Vergiden kaçınma bilincinin yükseldiği bir düzende vergisel uyumsuzlukların azalma eğilimi göstermesi son derece doğaldır. Özellikle büyük holding işletmeleri sahip oldukları bilgi ve sermaye kapasitesi ile vergiden kaçınma noktasında agresif vergi planlamaları⁴⁹⁵ yapabilmektedirler.⁴⁹⁶ Bunun yanında sahip oldukları ekonomik güçten doğan siyasi nüfuzlarını kullanmak suretiyle kendi aleyhlerine olan düzenlemeleri değiştirme girişimleri de vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olarak önemli oranda başarılı olmaktadır. Bu sebeple, idarenin fiilen anlaşmazlık yaşadığı yahut karşı karşıya geldiği mükellefler daha ziyade orta ve küçük ölçekli işletmeler ve bu düzeydeki mükelleflerdir.

Dolayısıyla idarenin bu noktada yapması gereken ilk eylem, vergi kanunları hazırlanırken teknik olarak yasa yapım sürecine en üst düzeyde ve yoğunlukta destek

⁴⁹⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Genişletilmiş 3. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s.32.

⁴⁹⁵ “Agresif vergi planlamasının ülke mevzuatlarında net bir tanımı bulunmamakla birlikte, genel olarak biçimselliğin ön planda olduğu, kanunların lafzıyla uygun ancak ruhu ile uygun olmayan ve ülkeler açısından ekonomik kayıplara yol açan ekonomik özü bulunmayan uygulamalar olarak tanımlanmaktadır.” Agresif vergi planlamalarına karşı alınan hukuksal önlemler hakkında bakınız: Sinan Gezen, “Çok Uluslu Şirketlerin Agresif Vergi Planlamasına Karşı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Önlemler”, **MHD-Cilt: 16, Sayı: 186, 2020, ss.1685-1710**

⁴⁹⁶ Genel olarak vergiden kaçınma yolları şunlardır: Yeniden değerlemeden ve bu değerlemenin vergisel avantajından yararlanmak; muhtelif müesseselerden yararlanmak için ilgili yatırım teşvik belgelerini temin etmek; öngörülen yatırım indiriminden yararlanmak; azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmak; fevkalade ve teknik amortisman ayırmak; amortisman ayırma yöntemini değiştirmek; serbest bölgelerde şirket kurmak ve ticari faaliyetlerini serbest bölgelere aktarmak; yatırım yapılacağı zaman şahıs ortaklıkları kurmak suretiyle yatırım indirimi stopajı ödememek; yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde iş ortaklığı yerine adi ortaklık kurmak; geçici vergi dönemlerinde yatırım indiriminden faydalanmak için bir önceki yıl kurumlar vergisi beyannamesinde, öngörülen yatırım indirimini mutlaka göstermek; uzun yıllar kâr elde edilemeyeceği değerlendiriliyorsa maliyete atma veya gider yazma konusunda ihtiyarilik tanınan giderleri maliyete atarak sonraki dönemlerde amortisman ayırma yoluna gitmek; maliyet bedeli artırımını ile gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnalarından hangisi daha az vergi ödenmesini temin ediyorsa o yöntemi tercih etmek, gibi. Bkz. Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 38

olmak suretiyle kanunların icrası sürecinde (vergiden kaçınmaya yol açabilecek) boşlukların oluşmasına fırsat vermemektir. Bu minvalde, düzenlemelerin uygulamada doğuracağı muhtemel sonuçlar çok iyi analiz edilmeli, vergiden kaçınma meylini ve imkânını arttırabilecek düzenlemelerden her türlü baskıya rağmen şiddetle kaçınmalıdır.

Bu konuda idareye düşen ikinci görev ise orta ve küçük ölçekli işletmelerin vergi bilinci, vergiye uyum gibi konularda bilgi ve uygulama kapasitelerini arttırmalarına yardımcı olmak için eğitimler, seminerler ve çalıştaylar düzenlemektir. Zira bu çaptaki işletmeler bakımından karşılaşılan en büyük eksiklik bilgi ve iletişim konularına münhasırdır.

Bu suretle, bahse konu mükellefler ile idare arasında sağlanacak iletişim, işbirliği, güven, koordinasyon ve uyum, muhtemel birçok uyuşmazlığın önüne geçeceği gibi mevcut olanların da en az maliyetle çözümüne imkân sağlayacaktır. Ancak bu ilişki biçiminin taraflarca suiistimal edilmemesi bakımından tarafsız, bağımsız ve etkin işleyen bir denetim mekanizmasının tesis edilmesi büyük önem taşımaktadır.

3.3.1. Hukuka Aykırılık Kavramı

İdari işlemlerin geçerli olabilmesi diğer bir deyişle hukuksal olarak hüküm ifade edebilmesi için unsurlarında ya da irade beyanında herhangi bir sakatlığın ya da hukuka aykırılığın olmaması gerekir. İdari işlemin unsurlarına yönelik sakatlıklar çalışmamızını idari işlem teorisi bölümünde ayrıntılı olarak ele alındığından bu alt başlıkta hukuka aykırılık kavramına ayrıntıya girmeden genel olarak değinilmiştir.

Bu minvalde, idari işlemin sakatlığı, işlemin özünü oluşturan irade beyanında yahut unsurlarında mündemiç bir hukuka aykırılığa mebnidir. İrade beyanının sakatlanması üç şekilde olur ki bunlar hata, hile ve ikrahtır. Bunlar, karar ya da işlemin özünü yani irade beyanını, dolayısıyla işlem ya da kararın kendisini sakat hale getirirler. Örneğin idari bir karara konu olan bir memurun, unvan ya da sıfatında bir hata yapılmışsa kararın özü sakatlanmış kabul edilir. Hile ise idareyi aldatmak suretiyle alınmaması

gereken bir kararın manipülatif bir şekilde aldırılmasıdır. Burada ilgili kişi gerek beyanları gerek sunmuş olduğu belgelere müsteniden idareyi aldatmak suretiyle yanlış bir karar vermeye yönlendirmiş olmaktadır. İkrâh yani zorlamanın ise idari kararlar için genelde söz konusu olamayacağını söylememiz gerekir. Zira ilke olarak idareyi tehdit edecek ya da bir kararı almaya zorlayacak bir irade mevcut değildir. İrade beyanının sakatlanması bağlantılı olarak işlemin unsurlarında bir hukuka aykırılığa yol açmaktadır. Bu durumda hukuka aykırılık halinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari usullerle çözülemediği takdirde 2577 sayılı Kanunun 2’nci maddesinde düzenlenen iptal davaları yoluyla yargısal bir çözüme kavuşturulabilirler.⁴⁹⁷

Sübjektif bir bireysel işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri ya da birkaçı bakımından hukuka aykırılık iddiasında bulunan vergi ödevlisi, vergisel işlemlerin denetlenmesi için çeşitli yöntemler kullanabilmektedir. Bu yöntemlerden bir kısmı idari denetim türlerinden olan “düzeltme” şeklinde tezahür ederken, diğer bir kısmı ise uyuşmazlıkların çözümü bakımından yargısal denetim gibi farklı mekanizmalar şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu çerçevede vergi hatası, vergi miktarını doğrudan etkilemek suretiyle eksik/fazla vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açtığından, söz konusu durumun bağlı yetki kapsamında düzeltilmesi elzemdir. Sakat işlemin vergi hatasına yol açmak suretiyle uyuşmazlığa konu olabilmesi için kesin ve yürütülmesi zaruri bireysel (sübjektif) bir işlem niteliğinde olması gerekir. Bununla birlikte birel işlemlerde içkin olan bir kısım (vergisel) hataların düzeltme usulü ile ortadan kaldırılması yasallık ilkesine uygunluğu temin edeceğinden hukuk devleti anlayışını güçlendirecektir.⁴⁹⁸

İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından en az birisinin hukuka aykırı olması sebebiyle menfaatleri ihlâl edilenler tarafından iptal davası açılabilir.⁴⁹⁹ Ancak idare, dava açılmasını beklemeden söz konusu işlemi geri alma yetkisini kullanabilir. Hukuka aykırı olan idari işlemler onu gerçekleştiren irade tarafından en başından itibaren geri alınabilmesine karşılık, hukuka aykırı olmayan idari

⁴⁹⁷ Metin Günday, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1996, ss. 154-155.

⁴⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, ss.88-90

⁴⁹⁹ 2577 Sayılı İdari Yargılama ve Usul Kanunu, Mad. 2/a.

işlemler ancak yeni bir işlemle (karşı işlem), geleceğe yönelik olarak kaldırılabilir.⁵⁰⁰ İdare hukukunun genel ilkelerine göre geri alınan işlemler hiç tesis edilmemiş gibi kabul edilirler.⁵⁰¹

Dolayısıyla ilk yapılan işlemin etkisi ancak yeni işlemten sonra sona erdirilebilir ki, bunun adı idare hukukunda “kaldırma” ya da “mülga” olarak bilinmektedir. Geri alma ve kaldırma işlemlerinde yetki ve usulde paralellik ilkesine riayet edilmesi şarttır.⁵⁰² İdarenin bir işlemi hiç etkisi/tesiri olmamış gibi geri alabilmesi için o işlemin hukuka aykırı bir işlem niteliğini haiz olması gerekir. İşlemin hukuka aykırılık niteliği o işlemi yok hükmünde kılacak kadar ağır⁵⁰³ olabileceği gibi bu derecede olmayıp salt iptalini gerektirecek kadar bir sakatlık hali de söz konusu olabilir. Bu itibarla hukuka aykırılığın niteliği o işlemin geriye alınmasına ilişkin süreye tesir eder. Şöyle ki, sakat olan işlem ilgilisinin lehine bir sonuç yaratmışsa bu işlemin geri alınabilmesi belli bir süre için söz konusu olacaktır. Zira idare hukukunun genel ilkelerinden olan “istikrar ilkesi” bunu gerektirmektedir. Kaldı ki Danıştay’ın da bu yönde kararları⁵⁰⁴ mevcuttur. Ancak Danıştay bu süreyi, genel bir sınırlama koyma şeklinde değil, dava konusu olan her bir vakanın özelliğine göre belirlemeyi uygun bulmaktadır. Yargıtay açısından yok hükmünde olan yani ağır bir hukuka aykırılık niteliği olan ve ilgilisinin hilesiyle tesis edilen işlemler her zaman geri alınabilir.⁵⁰⁵

Diğer yandan idarenin yaptığı her şeyi idari işlem olarak tanımlamak da mümkün değildir. Daha önce başka bir bağlamda farklı bir şekilde ifade ettiğimiz üzere, idarenin işlemleri deyimi özel olarak “idari işlem” kavramından daha geniş ve kapsayıcı bir anlamı ihtiva eder. Örneğin idarenin bazı işlemleri vardır ki, bunlar kamu gücünün kullanılması yoluyla değil de idarenin tüzel kişiliğinden kaynaklanan işlemlerdir. Dolayısıyla idarenin özel hukuka tabi sözleşmeleri idarenin işlemleri olmakla birlikte dar veya teknik anlamda

⁵⁰⁰ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt 1, Güncelleştirilmiş 6.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 529.

⁵⁰¹ Gözübüyük ve Tan, 2008, **a.g.e.**, s. 534.

⁵⁰² Gözübüyük ve Tan, 2008, **a.g.e.**, s. 535.

⁵⁰³ Örneğin yetki unsurundaki bir eksiklik yapılan işlemi hükümsüz kılacaktır. Zira yetki unsuru kamu düzeniyle ilgili olduğundan mahkeme tarafından re’sen dikkate alınabilecektir.

⁵⁰⁴ Danıştay İBK (İçtihadı Birleştirme Kararı) ; 22.12.1973, E.1968/8-K.1973/14. 14.6.1974 tarih ve 14915 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁰⁵ Gözübüyük ve Tan, **a.g.e.**, 2008, ss.536-538

bir “idari işlem” niteliğini haiz değildirler. Bunların çözüm usulleri de kendine has yöntemler içerir ve bunlara ilişkin uyuşmazlıklar yargısal sürece intikal ettirilmeleri durumunda adli yargı yerlerinde çözüme kavuşturulurlar.⁵⁰⁶

Vergisel uyuşmazlıklara sebep olabilecek sakat idari işlem ve kararlar bir takım yaptırımlara tabi tutulurlar ki bunlar yokluk ve butlan halleridir. Yokluk yaptırımında öyle ağır bir sakatlık hali vardır ki (maddi ve hukuki unsurların mevcut olmaması) bahse konu idari karar ve işlem hiç alınmamış ya da gerçekleştirilmemiş gibi hiçbir sonuç doğurmaz, hükümsüz kabul edilir. Bu itibarla bu karar ve işleme ne idarenin ne de mükelleflerin uyma yükümlülüğü vardır. Dolayısıyla bu karara uymamaktan ötürü kimse sorumlu tutulamaz ve böyle bir kararın iptal edilmesi ya da geri alınması gerekmez.⁵⁰⁷

Bununla birlikte idari işlem veya kararın kamu yararı bakımından “yokluk” niteliğinin idarece belirlenmesi gerekir ki; bir kararın yokluk veya butlan ile malül olduğu çoğu zaman ilk bakışta anlaşılamayabilir. Yok hükmünde olan bir işlem ya da karar, o kadar ağır bir sakatlıkla maluldür ki, bu karar idarece her zaman geri alınabilir veya yokluk vasfı yargı yerlerince saptanabilir; dolayısıyla bu işlemlere yönelik olarak süre bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.⁵⁰⁸

3.3.2. İdarenin Takdir Yetkisi

3.3.2.1. Genel Olarak

Yetki, ilgili konuda herhangi bir işi yapıp yapmama serbestliği ve gücüdür. İdari yetki ise kamu hukuku alanında yüklenilen sorumlulukların yerine getirilmesine mebnidir. Kamu gücü içeren bu yetki kullanılırken Anayasanın 123’üncü maddesinden kaynaklanan ve hukuk devletinin gereği olan “yasal idare ilkesi”ne uygun hareket edilmesi gerekir. Bu ilke, idarenin sorumluluklarını veya vazifelerini icra ederken kanunlara, tüzük ve yönetmelik gibi diğer düzenleyici işlemlere, üst hukuk kurallarına

⁵⁰⁶ Darendeli, s.123.

⁵⁰⁷ Günday, s. 171.

⁵⁰⁸ Günday, s. 172.

ve hukukun genel ilkelerine uygun hareket etmesi ve keyfi davranmaması anlamına gelmektedir. Keyfi davranılmaması ise *aynı veya benzer olaylarda, aynı işlemleri yapmak ve aynı yaklaşımı göstermek* şeklinde tanımlanabilir.⁵⁰⁹

Anayasa Mahkemesi bir kararında yetki konusunda, *idareye Anayasa ve yasalarla tanınmış olan karar alma gücü* şeklinde bir tanımlama yapmıştır. İdare hukuku açısından bakıldığında asıl olan unsurun yetkisizlik olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle yetkinin dar olarak yorumlanması gerekir. Yetkinin geniş bir biçimde ve kıyas yoluyla yorumlanması hukuka uygun değildir.⁵¹⁰

Yetki unsuru aynı zamanda vergilendirme işleminin unsurlarından birisidir. İdari işlemlerin önceden yürürlüğe girmiş hukuk kurallarına dayalı olarak yapılması, yetki unsuru bakımından temel bir kuraldır. Kişi, konu, zaman ve yer bakımından yetki unsurunun tanımı değişmektedir. Bir kişi idare adına irade beyan etmeye yahut işlem tesis etmeye yetkili kılınmışsa kişi yönünden yetki unsuru mevcuttur. Söz konusu kararın hangi idari makam tarafından alınacağı ve bu yetkinin ne kadar süre için hangi coğrafi sınırlar içinde kullanılacağı belirlenmişse, konu, zaman ve yer bakımından yetki unsuru tanımlaması yapılabilir.⁵¹¹

Belli şart ve durumlarda belli çözüm usullerinin zorunlu kılındığı hukuk düzeninde idareye alması gereken karar noktasında tercih imkânı verilmemişse bahse konu olan yetkinin hukuki vasfının “bağlı” olduğunu söyleyebiliriz. Aksi takdirde ilgili kanuni düzenlemede alınması gereken kararlar noktasında idareye bir tercih hakkının verilmesi durumunda ise tevdi edilmiş yetkinin hukuki niteliği “takdiri” olmaktadır.⁵¹²

Bağlı yetkinin bulunduğu durumlarda kanun, öngörülen idari işlemin sebep ve sonucunu zaten takdir etmiş bulunmaktadır. Buna rağmen idare, sebep unsuru olarak

⁵⁰⁹ Tunçer, s. 177

⁵¹⁰ Anayasa Mahkemesinin 08.11.2012 tarih ve E.2012/27 K.2012/173 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2012-173-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022

⁵¹¹ Batı, s. 71

⁵¹² Onur Ciddi, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Vergi Hukukuna Yansımaları”, **MHD-Cilt: 15**, Sayı:170,2019,s.329,<https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/ee558b5b3e6e42e1a2989a21aff471a5?s=izaha+davet&pn=95>, Erişim: 12.10.2022

öngörülen vâkânın, fiili durum ile uyumlu olup olmadığını araştırmak durumunda olup, sebep unsuru maddi olay ile uyumlu değilse herhangi bir karar almak zorunda değildir.⁵¹³ Yani idari işlemin sebebi olan olay, eylem ya da durum maddi dünyada somut olarak mevcut değilse, henüz gerçekleşmemişse yasada öngörülen idari kararın alınması mecburiyeti söz konusu olmayacaktır.⁵¹⁴

VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrasında yer alan düzenleme Hazine ve Maliye Bakanlığına çok geniş bir takdir yetkisi vermiş bulunmaktadır. Buna göre, *Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır*. Verilen bu takdir yetkisinin (yetkinin kullanılacağı hususlar bakımından) asli olmayıp bağlı yetki olduğunu ifade etmek isteriz. Zira düzenleme yapılabilecek hususlar yetkiyi sağlayan kanun maddesinde sayılan konu ve çerçeve ile sınırlı olup, bu sınırların aşılması gerekir. Dolayısıyla Bakanlık tarafından çıkarılan 519 no.lu Tebliğ'in yayımlanması suretiyle söz konusu yetkinin kullanımı gerçekleştirilmiştir. Görüldüğü üzere izaha daveti düzenleyen kanun maddesi görece genel bir çerçeve çizmiş; usul, esas ve kapsama dair sayılan hususların belirlenmesini idarenin düzenleyici işlemlerine bırakmıştır.

Bununla birlikte söz konusu düzenleme yetkisi yasallık ilkesi mucibince sınırlı, açıklayıcı ve tamamlayıcı bir niteliği haiz olmalıdır.⁵¹⁵ Bu sebeple kanunda düzenlenmeyen hak ve yükümlülüklerin idarenin düzenleyici işlemleri ile ihdas edilmesi yasallık ilkesi bakımından Anayasaya aykırılık teşkil edecektir. Örneğin daha önce de ele alınan farklı konu bağlamlarında değinildiği gibi, VUK'un 370'inci maddesinde izahta bulunmayan mükelleflerin izaha davetten yararlanacağına dair herhangi bir düzenleme yer almadığı halde, 519 no.lu Tebliğ ile davete icabet etmeyen mükelleflerin öngörülen

⁵¹³ Gözler ve Kaplan, s. 184

⁵¹⁴ Ciddi, a.g.m, s. 329

⁵¹⁵ Anayasa Mahkemesinin 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1991-37-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022

şartları yerine getirdikleri takdirde izaha davetin sağladığı avantajlardan yararlandırılmasının, yasallık ilkesinin yanında eşitlik ilkesi bakımından da anayasaya aykırılık taşıdığı düşünülmektedir.

Diğer yandan, vergi kanunlarının yasa koyucu irade tarafından ihdası esnasında düzenlenen konuya ilişkin (ana, kurucu) temel unsurların ilgilisi olan kanun maddesinde yer alması şarttır. Bu unsurlar verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran-tarife gibi konulara ilişkindir. Anayasa Mahkemesi içtihatları ise bu unsurların yanına yaptırım, zamanaşımı gibi hususları da ilave ederek kanunun sınırlarını genişletmiştir.⁵¹⁶ Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi'ne göre, uygulama ve uzmanlığa dayalı teknik konuların idarenin düzenleyici işlemleri ile yapılması yasallık ilkesine aykırı olmayacaktır.⁵¹⁷

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin tavsiye kararına göre takdir yetkisi, *idareye alınacak kararlar konusunda belli ölçüde serbestlik tanıyan, yasal olarak kabul edilebilir kararlar arasından uygun gördüğünü seçme imkânı veren yetki* şeklinde tanımlanmıştır.⁵¹⁸ Farklı alternatifler arasından seçim yapma imkânı, aynı zamanda idarenin verdiği kararlara ilişkin olarak (kamu hizmetinin gerektirdiği ihtiyaçlara uygunluk) yerindelik tercihi şeklinde ifade edilebilir.⁵¹⁹ Bu nedenledir ki takdir yetkisi kapsamında hukuka uygun olarak düzenlenmesi beklenen alan, teknik bilgi ve uzmanlığın belirleyici olduğu “saf idarilik” özelliğini haiz bulunmaktadır. Yasama ve yargı erklerinin bu alana ilişkin kabiliyet ve imkânlarının yeterli olması beklenemeyeceğinden

⁵¹⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2009-146-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022

⁵¹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 15.04.1998 tarih ve E.1997/78, K.1998/9 sayılı Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1998-9-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022

⁵¹⁸ Onur Karahanoğulları, İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48482/2722.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim: 25.10.2022

⁵¹⁹ Nilay Arat Özkaya, **Türk İdare Hukuku'nda İdarenin Hukuk Sınırları İçinde Hareket Serbestisi**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2015, s. 22

“yerindelik” bakımından verilmiş takdir yetkisi, idareye belli bir özgürlük alanı sağlamış olacaktır.⁵²⁰

Vergi idaresi, kanunilik ilkesinin özel bir uygulama şekli olan bağlı yetki ile donatılmıştır. Yani idarenin hangi durumda ne şekilde ve yönde davranması gerektiği, adeta bir ödev biçiminde kanunlarla kesin olarak belirlenmiş olduğundan başka bir alternatifi seçme hakkı yoktur ve bu anlamda müstakil bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Zira vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olayın ilgili kanun maddesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergilendirme işlemlerinin kanunun emrettiği şekilde icrasına başlanır.⁵²¹

Bağlı yetki kullanımı, mükelleflerin idarenin keyfi işlemlerinden korunması bakımından hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkilidir. Bununla birlikte, bağlı yetki durumunda bazı kamu hizmetlerinin bireylerin ihtiyaçlarına uygun olarak yeterli etkinlik düzeyinde icra edilmesi mümkün olmayabilir. Buna istinaden idare sahip olduğu takdir yetkisi ile bazı durumlarda genel düzenleyici işlemler yapabilmektedir.⁵²² Böyle bir takdir yetkisinin verilmesi ise kanunilik ilkesine aykırı olmayacağı gibi vergiye ilişkin her hususun kanunda en ince ayrıntısına kadar düzenlenmesi mümkün olmayacağından zaruret kesbetmektedir.

Önemli olan idare tarafından düzenlenecek konunun çerçevesinin ilgili kanun maddesinde çok iyi belirlenmesi ve bu takdir yetkisinin amacını aşacak şekilde genişletilmemesidir. Ayrıca idareye verilecek düzenleme yetkisi kanunda yer alması zorunlu temel unsurlara (*yükümlü, vergiyi doğuran olay, matrah, tarife, tarh ve tahakkuk usulleri, ödeme zamanı ve zamanaşımı gibi*) ilişkin olmamalıdır. Buna dair tek istisna Anayasasının 73’üncü maddesinin son fıkrasında⁵²³ yer alan Cumhurbaşkanına tanınan geniş takdir yetkisidir. Bu itibarla kanunda çerçevesi kesin olarak belirlenmiş olması

⁵²⁰ Özkaya, ss.26-27

⁵²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 37

⁵²² Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, s. 18

⁵²³ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

şartıyla sadece temel unsurlar dışında uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren ayrıntılara ilişkin olarak idareye düzenleyici işlem yapma noktasında takdir yetkisi verilebilir. Elbette ki bu takdir yetkisi çizilen sınırlara ve hukuki ilkelere aykırı kullanılmamak kaydıyla meşrudur.⁵²⁴

Kaldı ki, idareye tanınan takdir yetkisi esasen serbest hareket edilmesi kaygısından ziyade karşılaşılan olaylarda durumun özelliklerine göre adalet ve eşitlik ilkelerine en uygun alternatifin tercih edilmesi içindir.⁵²⁵ Örneğin, yerel bir kamu idaresi olan belediyenin kara, deniz ve finüküler ulaşım usullerinden hangisine ağırlık vereceği, durum ve şartlara göre değişebilecektir. Dolayısıyla bu hizmetin etkin yürütülebilmesi için idarenin belli sınırlar içinde takdir yetkisinin bulunması gerekir. Danıştay bir kararında kamu hizmetinin tüm ayrıntılarıyla düzenlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda takdir yetkisi tanınması gerektiğinden bahsetmektedir.⁵²⁶

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası kapsamında ön tespitin yapılması ve izahın değerlendirilerek sonucu bağlanması konularına ilişkin olarak verilen takdir yetkisinin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu'na ait olduğu görülmektedir. Buna göre Bakanlığın ve yetkili komisyonun sahip olduğu yetkilerin hukuki niteliklerinin, icrasının ve kapsamının hukuka uygunluğunun belirlenebilmesi için takdir yetkisinin bir takım anayasal ilkeler çerçevesinde ele alınması gerekir.

Bu itibarla takip eden alt başlıklarda takdir yetkisinin tanımı, sebepleri, sınırları ve denetimi gibi hususlar, vergi hukuku bağlamında ele alınmış ve ilgili konunun izaha davete bakan yönleri tartışmalı noktalar bakımından değerlendirilmiştir.

⁵²⁴ Arıkan, ss.217-219

⁵²⁵ Özkaya, s. 12

⁵²⁶ Çağlayan, s. 411

3.3.2.2. Takdir Yetkisinin Sebepleri ve Tespiti

İdarenin çok geniş bir kamusal faaliyet alanında gerçekleştirilmesinden sorumlu olduğu uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren çok çeşitli hizmetler mevcuttur. Bu hizmetlerin teknik özellikleri devamlı surette değişmekte ve dönüşmektedir. Dolayısıyla bu faaliyetlerin icrasına dair tüm ayrıntıların yasada öngörülmesi ve yazılı olarak düzenlenmesi fiilen mümkün olmadığından, kamu yararının ve istikrarın temini bakımından kamu gücünün belli bir alanda kullanılmasına ilişkin olarak idarenin serbest hareket ihtiyacı hâsıl olmuştur. Bu serbest hareketi tanımlayan ve ihdas edilmiş bir yasaya istinat etmek durumunda olan takdir yetkisi kullanılırken kamu menfaati ile birlikte somut olayın gereklilikleri dikkate alınmalıdır.⁵²⁷ İdare ise bu yetkisini genel ve soyut olarak düzenlenmiş bir kanunda yer alan sınırları ve çerçevesi belirlenmiş hukuki bir alanda icra edecektir.⁵²⁸

Anayasa Mahkemesi bir kararında, takdir yetkisinin *kamu hizmetlerinin eksiksiz ve kesintisiz olarak sunulması için gerekli olduğunu* ifade etmiştir.⁵²⁹ Bu yetki aynı zamanda idarenin görevlerinin icrası esnasında en az iki alternatif karar ya da işlem arasında tercih yapma imkânıdır.⁵³⁰ Bu itibarla, *idarenin belli bir konuda karar alıp almama veya birden fazla karar arasında seçim yapma imkânına idarenin takdir yetkisi* denebilir. Ancak bu yetki idarenin hareket serbestisi bulunmayan amaç, yetki ve şekil unsurları bakımından geçerli olamaz. Bununla birlikte idarenin sebep unsuru bakımından sahip olduğu takdir yetkisini “değerlendirme marjı” olarak nitelendiren görüşler mevcuttur. Bu anlamda, GÖZLER ve KAPLAN’a göre, idarenin takdir yetkisi salt konu unsuru bakımından bir hüküm ifade edebilir.⁵³¹

İkinci olarak, idare görev alanındaki kamu hizmetlerini icra ederken önceden öngörülmesi çok zor hatta imkânsız olan birçok durumla karşılaşmaktadır. Dolayısıyla bu durumların ya da olguların önceden bilinerek yasal olarak düzenlenmesi mümkün

⁵²⁷ Ciddi, s. 328

⁵²⁸ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 23

⁵²⁹ 06.02.2013 tarih ve E.2011/123, K.2013/26 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/26>, Erişim: 15.11.2022

⁵³⁰ Kalabalık, s. 244

⁵³¹ Gözler ve Kaplan, s. 185

olmadığından, idarenin hareket serbestisi olması yüklendiği sorumlulukların bir icabıdır. Bununla bağlantılı olarak kamu hizmetleri yerine getirilirken muhatap olunan kişilerin özel durumları ve sahip olunan bütçe imkânları gibi değişken faktörler alınacak kararların usul ve esasını etkilediğinden idarenin kararlarını alırken belli bir hareket serbestisi içinde olması doğaldır.⁵³²

Bu durumun yasama yetkisinin devredilmesi olarak görülemeyeceğini ifade eden Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵³³, *Yasama Organı, kanun yaparken bütün olasılıkları gözönünde bulundurarak ayrıntılara ilişkin hükümleri de saptamak yetkisini haiz ise de, zamanın gereklerine göre sık sık değişik önlemler alınmasına ve alınan önlemlerin kaldırılmasına veya değiştirilmesine gerek görülen hallerde yasama organının yapısı ve ağır işleyişi bakımından bu gibi günlük olayları hemen inceleyerek zamanında gerekli önlemleri almasının güçlüğü ortadadır. Bu nedenle yasa koyucunun, temel hükümleri saptadıktan sonra uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi için hükümete yetki vermesi, yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir* şeklinde görüş bildirmiştir.

3.3.2.3. İdari İşlemlerin Türü ve Unsurları Bakımından Takdir Yetkisi

İdari işlemler öz itibarıyla, maddi bakımdan objektif genel düzenleyici işlemler ile sübjektif veya şart bireysel işlemler olarak ikili bir tasnife tabi tutulabilir. İdarenin düzenleme yapma yetkisinin kaynağı “düzenli idare ilkesi” gereğince üst hukuk kuralları (yasa ve anayasa) olup, bu doğrultuda tüzük, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemler yapılabilmektedir. Genel düzenleyici işlem yapma yetkisi yasama organı bakımından asli bir nitelik arz ederken, idare bakımından türevsel, bağlı bir niteliği haizdir. Düzenleyici işlemler yoluyla idarenin takdir yetkisinin benzer tüm durumlar için aynı şekilde tecelli etmesi sağlanır. İdare kendi gerçekleştirdiği düzenleyici işlemlere uygun hareket etmek zorunda olduğundan takdir yetkisini sınırlandırmış ve bir yönüyle bağlı yetki haline

⁵³² Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, ss.24-25

⁵³³ 05.04.1977 tarih ve E.1977/1, K.1977/20 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1977/20>, Erişim: 15.11.2022

getirmiş olur. İdarenin bireysel işlemleri de kendi içinde şart ve sübjektif işlem şeklinde ikiye ayrılır. Şart işlemlere konu durum tek tiptir, kişiyi önceden belirlenmiş genel bir statüye sokar, sübjektif işlemlerde ise bu kesinlik yoktur. Örneğin verginin tarh edilmesi gibi bireysel ya da sübjektif birel işlemlerde idare takdir yetkisini her bir somut durumda ve sadece o durum için geçerli olmak üzere kullanmaktadır.⁵³⁴

Mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan vergilerin şekli ve maddi olarak ihdas edilmiş bir kanun maddesine istinat etmesi verginin yasallığı ilkesi gereğince şarttır. Bununla birlikte söz konusu vergi normlarının belirlilik ilkesine uygun olarak düzenlemeye ilişkin temel unsurları (vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellef, matrah ve oran/tarife ve benzeri ana kurucu unsurlar) içermesinin yanında, yasal idare ilkesi gereğince vergi idaresi tarafından diğer üst hukuk ve genel düzenleyici işlemlere uygun olarak uygulanması gerekir.⁵³⁵

Dolayısıyla mükelleflerin izaha davet edilebilmesi ve öngörülen avantajlardan yararlandırılabilmesi bakımından VUK'un 370'inci maddesi ile yasal bir dayanak tesis edilmiş olmaktadır. Ancak bu hukuk normunun belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından temel unsurları havi olup olmaması noktasında çeşitli tartışmalar söz konusudur. Özellikle izaha davet edilecek mükelleflerin ve kapsama ilişkin konuların ayrıntılı bir biçimde yahut bir çerçeve hükmü şeklinde yasa maddesinde düzenlenmemiş olması, verginin belirliliği ve hukuki güvenlik noktasında önemli bir eksikliğe işaret etmektedir.⁵³⁶

Kanaatimizce izaha davetin konusu ve kapsamına ilişkin belirgin bir çerçeve⁵³⁷ oluşturulup, ayrıca bu minvalde izaha muhtaç olup olmama bakımından objektif bir kriter ihdas edilmesi bahsettiğimiz tartışmalı konuların sona erdirilmesi bakımından faydalı olacaktır. Ancak verginin yasallığı ilkesi gereğince sadece temel unsurların maddede düzenlenmesi yeterli olmayıp, aynı zamanda usule ilişkin ödeme zamanı, şekli, miktarı

⁵³⁴ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, ss.33-34

⁵³⁵ Güneş, s. 14

⁵³⁶ Rençber, s. 147

⁵³⁷ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 57

gibi hususların da tespit edilmesi gerekir.⁵³⁸ Aksi halde, izaha davetin özellikle kapsamına ilişkin geniş bir takdir yetkisi keyfilik ihtimalini artıracığı gibi eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

VUK'un 370'inci maddesine bakıldığında vergi ziyanının varlığına dair makul bir şüphenin ve ön tespitin mevcut olması mükelleflerin izaha davet edilmesi bakımından geniş bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu geniş çerçeve idarenin düzenleyici işlemleriyle doldurulacağından keyfiliğe varan bir takdir yetkisinin var olduğu söylenebilir. Bu minvalde 519 no.lu Tebliğ yoluyla izaha davet edilecek konuların belirlenmesinin idarenin insiyatifine bırakılmasına ilişkin olarak verilen takdir yetkisi, muğlak bir düzenleme ile sınırsız bir yetki kullanımı imkânı sağlanmıştır. Kanaatimizce bu durum yasallık/yasal idare, güvenlik ve eşitlik ilkeleri bakımından Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.

İdari işlemin unsurları olan yetki, şekil-usul, sebep, konu ve maksat unsurlarının hukuka aykırı olmaması takdir yetkisinin yasal sınırlarını çizerler. Takdir yetkisi, idari işlemin unsurlarından bazıları için geçerlidir. Anayasanın 6'ncı maddesinden hareketle yetki unsurunun takdir yetkisi içermediği noktasında görüş birliği mevcuttur. Şekil unsuru bakımından yazılılık ilkesinin esas olduğu, ancak buna ilişkin olarak yasal düzenlemenin zorunluluk getirmedeği konularda, idarenin sınırlı bir hareket serbestisine sahip olduğu değerlendirilmektedir. Ancak ÖZKAYA'ya göre bu serbesti bireylerin hukuki haklarını doğrudan etkileyen süreler bakımından geçerli değildir.⁵³⁹

Bizim görüşümüze göre de sürelerin belirlenmesi noktasında idarenin takdir yetkisi son derece kısıtlıdır. Öyle ki idarenin takdirine bırakılmış (idari) süreler bile VUK'un 14'üncü maddesi mucibince 15 günden aşağı olmamak durumundadır. Yasa koyucu tarafından VUK'un bu maddesi ile birlikte, takdir yetkisinin kullanılması noktasında idarece verilebilecek (kanunda yer almayan) idari süreler için mecburi bir (kanuni) alt sınır getirilmiştir.

⁵³⁸ Güneş, s. 18

⁵³⁹ Özkaya, s. 104

İzaha davet yönünden bakılacak olursa VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrasında izahın yapılması ve öngörülen beyan/ödeme şartlarının yerine getirilmesi bakımından 30'ar günlük iki (kanuni) süre düzenlenmiştir. Ancak ilgili yasa maddesinde, yetkili komisyonun mükellefin izahını kaç gün içinde değerlendireceğine ve buna yönelik kararını ne zaman tebliğ edeceğine dair bir düzenleme yapma yetkisi idareye bırakılmıştır. Bu minvalde, idareye ilgili süre bakımından bir takdir yetkisi verildiği anlaşılmaktadır.

İdare bahse konu takdir yetkisini kullanarak 7194 sayılı değişiklik sonrasında 519 no.lu Tebliğin 5.3'üncü maddesinde mükellefin izahının en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanacağını hükme bağlamak suretiyle, takdir yetkisini bağlı yetki haline getirmiştir. Ancak söz konusu Tebliğ'in ya da ilgili düzenlemenin (düzenleme mükellefin lehine olsa dahi) idare tarafından her zaman kaldırılmasının mümkün olduğu düşünüldüğünde (yasallık ve belirlilik temelinde) hukuki güvenlik ilkesi gereğince izahın değerlendirilmesine ilişkin sürenin ilgili kanun maddesinde düzenlenmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Zira idarenin genel düzenleyici işlemlerinin kanun derecesinde hukuki istikrar ve güvence sağlaması söz konusu olamaz.⁵⁴⁰ Süreler bakımından yaptığımız bu tespit ve değerlendirmelerin izaha davetin kapsamı bakımından da geçerli olduğunu ifade etmek isteriz.

Doktrinde idari işlemlerin sebep unsuru bakımından idarenin takdir yetkisinin bulunduğuna dair bir görüş birliği mevcuttur. Bu sebeple idari işlem, kanuni düzenlemenin çizdiği yasal çerçeve içinde kalınmak ve gerekçesi bildirilmek şartıyla hukuki bir düzenleme yahut maddi bir olaya dayandırılabilir. Kanunda açık olarak bir sebep gösterilmekle birlikte idareye buna dayanarak işlem yapıp yapmama noktasında mecburiyet getirilmediği (tercih hakkı verildiği) takdirde konu unsuru bakımından idarenin takdir yetkisinin bulunduğu açıktır.⁵⁴¹

Konu unsuru ise öngörülen sebeplere bağlanmış hukuki sonuçları içerdiğinden ilke olarak takdir yetkisinin uygulanmasına müsait değildir. Zira yasada yer alan

⁵⁴⁰ Güneş, s. 117

⁵⁴¹ Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, ss.35-40; Çağlayan, s. 412

sebeplerin mevcudiyeti halinde tesis edilmesi gerekli olan işlemler önceden belirlenmiştir. Bununla birlikte kanun metninde “yapabilir”, “edebilir”, “karar verebilir” gibi kesinlik içermeyen ifadeler yer alıyorsa, sebep unsurunun gereği olan konu unsurunun gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine dair idareye belli bir inisiyatif tanınmış demektir.⁵⁴²

VUK’un 370’inci maddesinde de idarenin mükellefi izaha davet edebileceği (“edilebilir” kelimesi ile) şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Lafzi yorum bakımından bir sonuca vardığımızda, haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmeleri idarenin takdirindedir. Ancak idare bu yetkisini, yine aynı kanun maddesinin c) fıkrası ile kendisine verilen izne istinaden çıkarttığı 519 no.lu Tebliğ ile bağlı yetki haline getirmiş ve haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmesini zorunlu kılmıştır. Ancak daha önce süreler ve kapsam bakımından ifade ettiğimiz endişelerin burada da geçerli olduğunu belirtmek isterim. Zira idarenin (mükellefin lehine olsa dahi) tebliğ yoluyla yaptığı düzenlemelerin mülga yoluyla geleceğe yönelik olarak etkisiz hale getirilmesi her zaman mümkündür. Dolayısıyla mükelleflerin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıyan ve onları ağır cezai yaptırımlardan koruyan yasal bir düzenlemenin, aynı durumda olan mükelleflere farklı şekilde uygulanması (ve buna dair idareye takdir yetkisi verilmesi) eşitlik ve yasallık ilkeleri bakımından anayasaya aykırı olacaktır.

Bu noktada tartışılması gereken diğer bir husus, hakkında ön tespit yapılmayan mükelleflerin durumunun ne olacağı konusudur. Zira (izaha davet sürecine ilişkin olarak) idarenin asıl takdir yetkisi ön tespit yapma aşamasında bulunmaktadır. İdarenin harici karinelere dayalı olarak elde edilen emare niteliğindeki bulgulara dayanarak ön tespit yapma yetkisi ilgili Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna aittir. Dolayısıyla komisyon burada teknik bir değerlendirme yapmak suretiyle ön tespit yapıp yapmamaya karar verecektir. Bundan dolayı, kanaatimizce izaha davet süreci kapsamında konu bakımından asıl takdir yetkisi Ön Tespit Ve İzah Değerlendirme Komisyonuna ait olmaktadır. Komisyonun bu yetkisi ise vergi tekniği bakımından teknik takdir yönü olan

⁵⁴² Özkaya, ss.108-117

bir değerlendirme içermektedir. Ancak bu değerlendirmenin hangi nesnel ölçütlere göre yapılacağı ise belli değildir.

Ayrıca aynı maddenin son paragrafında izaha davet edileceklerin belirlenmesi yetkisi Bakanlığa bırakılmıştır. Bununla birlikte Bakanlık ilgili konuya ilişkin takdir yetkisini önce mülga 482 no.lu Tebliğ ile davet konularını sayarak sınırlamış, ancak daha sonra yürürlüğe koyduğu 519 no.lu Tebliğ ile mülga Tebliğ’de sayılmak suretiyle sınırlanan konuları kaldırarak, konuların belirlenmesini ilgili birimlerin inisiyatifine bırakmıştır. Ancak bu durum dikey eşitlik, adalet, hukuki güvenlik ilkeleri bakımından riskli bir uygulama alanına işaret etmektedir. Zira idare bu yetki kapsamında hangi mükelleflerin daha az cezai yaptırıma maruz bırakılacağına ve incelenmeyeceğine karar vermektedir.

Diğer yandan bazı durumlarda idareye tanınan takdir yetkisi ilgili kanun maddesinde kullanılan kavramların ya da bazı ifadelerin (nesnel ya da öznel olması yönünden) niteliği ile yakından ilişkilidir. Örneğin, “kamu düzeni”, “milli güvenlik” “lüzum üzerine” gibi bazı genel ifadeler objektif bir anlam kazanmış ve bu kavramların nasıl anlaşılması gerektiği noktasında idareye herhangi bir değerlendirme marjı bırakılmamışsa bu durumda idarenin yetkisinin bağlı yetki olacağı açıktır. Zira bazı görüşlere göre sebep unsuruna ilişkin olarak idarenin sahip olduğu yetki esasen anlamı muğlak kavramların yorumlanmasına münhasırdır ve bu sadece bir değerlendirme marjı olarak tanımlanabilir. Bu değerlendirme ise hukukiliği yönünden yargı denetimine tabi bulunduğu takdir yetkisi içinde mütalaa edilmemesi gerekir.⁵⁴³

Bilimsel ve teknik değerlendirme gerektiren ve kavramsal olarak “teknik takdir” kavramı ile tavsif edilen durumlarda esasen idarenin takdir yetkisi görünürde var olmasına karşın, uygulamada nesnel ölçütlerle sınırlandırılmıştır. İdare bu tip durumlarda kendisine sunulan teknik ve uzman bilirkişi raporu ya da ilgili sanayi ve ticaret odasının verilerini esas almak durumundadır. Dolayısıyla idarenin teknik takdir (*değerlendirme durumları*) yetkisine sahip olduğu durumlarda esasen bir nevi teknik takdire bağlı bir

⁵⁴³ Ciddi, ss. 337-338

yetkiye sahip olduğu yönünde görüşler mevcuttur.⁵⁴⁴ *Örneğin, malulen emekliye ayrılmak isteyen bir memura görevini sürdürebilir durumda olup olmadığını gösterir sağlık raporunun verilmesi, bir binaya çürük veya oturulabilir raporunun verilmesi gibi işlemler söz konusu olduğunda idarenin fiilen (de facto durumlarda) takdir yetkisinin bulunmadığını savunan görüşler mevcuttur.*⁵⁴⁵

İdari işlemin maksat yönünden hukuka aykırılığının saptanması ise “yetki saptırması” olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda idare tarafından kamu yararı amacına yönelik bir tasarrufta bulunulmayıp kişisel ve siyasi maksatlar esas alınmışsa, idari işlem maksat unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır. Danıştay’ın bu konu hakkında verdiği birçok kararda, idari işlemin sebebinin açıkça gösterilmediği durumlarda işlemin maksat yönünden hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir.⁵⁴⁶

Ancak VUK’un 370’inci maddesi ile 519 no.lu Tebliğ (5.3 ile ilgili diğer maddeler) düzenlemelerine baktığımızda, izaha davet sürecinde tesis edilen işlemlerin dayandığı/dayanması gerektiği gerekçelerin ilgisine bildirileceğine dair herhangi bir hükmün mevcut olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun bir kararında⁵⁴⁷ idari işlemin gerekçesiyle ilgili olarak, *Danıştay içtihatlarıyla da teyit edilen idare hukuku esaslarına göre, idarenin hiçbir konuda ve halde mutlak takdir yetkisi olmayıp, işlemlerin gerekçelerini ilgiliye bildirmek mecburiyeti olmasa bile, o işlemin iptali için dava açılması halinde, yetkili kaza mercîne, denetim görevini yerine getirebilmesi bakımından bunları açıklamak ve ispatlamak zorunda olduğuna dair ifadeler yer almaktadır.*⁵⁴⁸

⁵⁴⁴ Çağlayan, s. 413

⁵⁴⁵ Kalabalık, ss.245-246

⁵⁴⁶ Özkaya, s. 146

⁵⁴⁷ Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun 16.02.1973 tarih ve 115 sayılı Kararı, Akt.Özkaya, s. 156

⁵⁴⁸ Özkaya, ss.155-156

3.3.2.4. Takdir Yetkisinin Sınırları ve Denetlenmesi

Takdir yetkisinin, kamu yararının eşitlik ve adalet anlayışı içerisinde temin edilmesi maksadıyla yasada öngörülen özel koşullara uygun olarak (çizilen sınırlar/çerçeve hükmü dâhilinde) “gerekçe” belirtilmek suretiyle kullanılması gerektiğini ifade etmek isterim.⁵⁴⁹ Bu yapılırken hukukun genel ilkelerine uygun hareket edilmeli ve mülkiyet hakkı maddi ve şekli bakımından ölçüsüz bir biçimde sınırlandırılmamalıdır. Örneğin, Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁵⁰ on yıl ve üç ay süren bir ihtiyati haczi, idarenin takdir yetkisinin ölçüsüz kullanımı olarak nitelendirmiştir.

İdarenin takdir yetkisi türevsel bir niteliğe sahip olduğundan üst hukuk kuralları, içtihatlar ve idarenin genel düzenleyici işlemleriyle sınırlandırılmıştır. Bu itibarla, idare takdir yetkisini kullanırken tesis edeceği işlemlerde anayasal (yatay/kanun önünde eşitlik) eşitlik ilkesi bağlamında aynı durumda olanlara aynı, (dikey adalet bağlamında) farklı durumda bulunanlara ise ayrı işlem yapmak durumundadır.⁵⁵¹ Kamu yararı, kazanılmış haklara saygı, ölçülülük, düzenlemenin geçmişe yürütülmemesi, *hesap verilebilirlik*, *şeffaflık*, *katılım*, *eşitlik*, *haklı beklentiler çerçevesinde hukuki güven ortamına sahip olmak*,⁵⁵² takdirin gerekçesinin açıklanması ve kamu hizmetinin gerekleri gibi unsurlar takdir yetkisi kullanılırken tabi olunacak sınırlardandır.⁵⁵³

Önceki alt başlıkta ifade ettiğimiz bir hususu eşitlik ilkesi bağlamında farklı bir bakış açısıyla tekrar ele almak isterim. Bu kapsamda izaha davete ilişkin yetkili komisyonun harici karinelere dayanarak ilgilisi hakkında ön tespit yapıp yapmaması bir takdir yetkisi içermektedir. Diğer yandan bu takdir yetkisi bazı mükellefleri ağır cezai yaptırımlardan kurtarma yönünde tecelli edecek iken, ön tespit yapılmaması durumunda ise bazı mükellefler incelemeye ya da takdir komisyonuna sevk edilmek suretiyle sancılı bir sürece maruz bırakılacaklardır. Bu sebeple ön tespiti ilişkin takdir yetkisinin nesnel ölçütlerle sınırlandırılması ve gerekçelendirilmesi gerekir. Aksi takdirde salt subjektif

⁵⁴⁹ Ciddi, s. 333

⁵⁵⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 25.10.2018 tarih ve E.2014/17196 sayılı Kararı. RG: 18.12.2018 tarih ve 30629 sayılı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181218-8.pdf>, Erişim: 24.11.2022

⁵⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 47

⁵⁵² Özkaya, s. 19

⁵⁵³ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, ss.41-43

değerlendirmeler içeren bir değerlendirme aynı durumda olan mükelleflerin farklı bir davranışa maruz kalmalarına yol açmak suretiyle eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Bu sebeple harici karinelerin niteliğinin ve ön tespiti ilişkin değerlendirmenin nesnel bir takım ölçütlere bağlanması, bununla da yetinilmeyerek ön tespit yapılmamasına ilişkin kararın gerekçelendirilmesinin keyfiliğın önlenmesi ile eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından elzem olduğu düşünülmektedir.

Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁵⁴ takdir yetkisinin sınırlarına ilişkin olarak, *İdarenin görevleri, genel olarak yasaların uygulanmasını göstermek ve sağlamaktır. Yasakoyucu, özel bir ihtisas ve teknik bilgi gerektiren konularda düzenleme yapması için hükümete yetki verebilir. Ancak bu yetkinin amacının, sınırları ve çerçevesinin yasayla belirtilmesi gerekir. Yasa ile yetkilendirme Anayasanın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamına gelmez. İdareye keyfi uygulamalara yol açabilecek çok geniş takdir yetkisi verilmesi Anayasanın 7'nci maddesine aykırılık oluşturur* şeklinde beyanda bulunmuştur.

Bu itibarla verilecek takdir yetkisinin sınırları belirsiz ve ölçülülük ilkesi ile izah edilemeyecek derecede geniş olması, yasama yetkisinin devri anlamına gelebilecektir. Bu itibarla takdir yetkisinin dayanağı olan yasaların düzenledikleri konunun temel unsurlarını ayrıntılı ve net olarak belirlemeleri gerekir. Nitekim bir Anayasa Mahkemesi kararında⁵⁵⁵ yasa kapsamında yer alması gereken nesnel unsurların tespitinin, idarenin takdir yetkisine havale edilmesinin yasama yetkisinin devri anlamına geleceğı, belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesine göre yasama yetkisinin devredilmiş olmaması için *işin özelliğinden kaynaklanan, çerçevesi çizilmiş, esasları belirlenmiş, ihtisas gerektiren ve teknik konulardaki ayrıntılara ilişkin objektif bir düzenleme yetkisinin*⁵⁵⁶ mevcut olması gerekir.

⁵⁵⁴ 13.09.2000 tarih ve E.2000/14, K.2000/21 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2000/21>, Erişim: 15.11.2022

⁵⁵⁵ 28.02.1996 tarih ve E.1995/38, K.1996/7 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1996/7>, Erişim: 15.11.2022

⁵⁵⁶ 16.01.1963 tarih ve E.1962/232, K.1963/9 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1963/9>, Erişim: 15.11.2022

Takdir yetkisinin yasal sınırlarına değindikten sonra yargısal sınırların neler olduğu (mahkemelerin, idareye verilen takdir yetkisini hangi usul ve esaslara göre değerlendireceği) konusuna değinilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu konu Anayasanın 125'inci maddesinde açık bir biçimde düzenlenmiştir. Anayasanın 125'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, *Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceğine hükmedilmiştir.*

125'inci madde, idarenin yargısal bakımından denetiminin sınırını oluşturmaktadır. Bu sebeple idari yargı organları, idari eylem ve işlemlerin denetimini yaparken sadece hukukun genel ilkeleri, genel düzenleyici işlemler ile üst hukuk kuralları bakımından hukuka uygunluk (kanunilik) denetimi yapabilir. İdari işlemin unsurları bakımından tespit edilen bir aykırılık sadece iptal sebebi olmaktadır. Mahkeme, idarenin yerine geçerek iptal edilen işlem ya da kararın yerine yenisini tesis edemez. Takdir yetkisinin yerinde kullanılmaması durumu, yargı denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır. Bununla birlikte kullanılan takdir yetkisi sonucunda hizmetin geç veya hiç işletilmemesi hâli, hizmet kusuru olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada idarenin sorumluluğu, meydana gelen zararların tazmin edilmesidir.⁵⁵⁷

Bu itibarla yargı yerleri tarafından sadece idari işlemin unsurlarının hukuka aykırılık taşıyıp taşımadığı incelenebilir. İdari işlemin tesis edilmesine ihtiyaç bulunup bulunmadığı yahut ulaşılmak istenen amaç bakımından *en elverişli aracın seçilip seçilmediği*⁵⁵⁸ konusu “yerindelik” değerlendirmesine girdiğinden, bu bakımdan yargısal denetim yapılamaz. Yerindelik denetimi idari mekanizmanın kendi içinde yer alan araçlar kullanılmak suretiyle yapılabilir. Burada yargı tarafından denetlenebilecek olan şey, idari işlem, eylem ve kararların yerindeliği değil, bunlara ilişkin takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığıdır. Takdir yetkisinin hukuku uygunluğu denetlenirken, içerik denetimi bağlamında birinci olarak *açık değerlendirme hatası* olup olmadığına

⁵⁵⁷ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, ss.45-49

⁵⁵⁸ Gözler ve Kaplan, s. 186

bakılır. Bu hata, teknik ve uzmanlık bilgisine sahip olmayan kişilerin dahi anlayabileceği eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı tercihleri ifade etmektedir. Yargı yerlerinde değerlendirilen ikinci husus ise idari işlem nedeniyle katlanılan maliyet ile beklenen fayda arasında ölçülülük ilkesi bakımından belli bir denge bulunup bulunmadığı konusudur. Bu değerlendirmeye Fransız hukukunda *fayda-zarar bilançosu* denilmektedir.⁵⁵⁹

Bu meyanda yapılan yargısal faaliyetin, *idari işlemin sebebi ile başvurulanan tedbir (konu) arasında bir ölçünün bulunup bulunmadığı'nın*⁵⁶⁰ denetimi olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu aynı zamanda idarenin kamu kaynaklarını etkili, verimli ve ekonomik kullanıp kullanmadığına ilişkin bir değerlendirmeyi de içermektedir.

3.3.2.5. Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi

Vergi idaresi, devlet kurumlarının teşkilatlanması bağlamında “genel idare” sınıfında yer aldığından gerçekleştirdiği vergisel işlemler, (idari ve hukuki yönden) idari işlem teorisine tâbi olup, (idari işlemin unsurları ve hukuka aykırılık halleri gibi konularla ilgili olarak) idari işlemlerle genel itibarıyla aynı kurallara tabidir.

Vergi hukuku kanunilik ilkesinin çok baskın olduğu aynı zamanda kazuistik özelliği olan bir hukuk dalıdır. Bununla birlikte yasama organının vergi gibi teknik yönü ağır basan, aynı zamanda ekonomik ve sosyal değişimlere hassasiyeti büyük olan bir konuda ayrıntılı düzenleme yapması çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Özellikle enflasyonist dönemlerde vergi had ve oranlarının sıklıkla güncellenmesi ihtiyacı idareye bu alanda düzenleme yetkisi verilmesi ile aşılabilmektedir. Ekonomiye etkin ve hızlı müdahale edilmesi bakımından uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren konularda takdir yetkisi kullanılırken başta Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan düzenlemeler olmak üzere anayasal vergileme ilkelerine uyulması elzemdir. Verginin en uygun zaman ve biçimde alınması yönünden güvenlik ilkesi geçerli olduğu gibi, düzenlemelerin sıklıkla

⁵⁵⁹ Özkaya, ss.134-143

⁵⁶⁰ Gözler ve Kaplan, s. 187

değiştirilmemesi bakımından da istikrar ilkesi geçerlidir. Hukuki güvenlik ilkeleri ve diğer anayasal ilkeler birbiriyle ilişkili ve girift bir mahiyet arz ettiğinden vergilemeye ilişkin takdir yetkisinin anayasa, idare ve vergi hukukunun temel ilkelerine uygun olarak kullanılması şarttır.⁵⁶¹

Örneğin, Vergi hukukunda verginin yasallığı ilkesi gereğince idarenin takdir yetkisi⁵⁶² son derece sınırlı olmasına karşın, tarhiyatın hazırlayıcı işlemlerinden olan ve matrahın belirlenmesi sürecinde önemli bir işlevi bulunan vergi incelemesi, teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiren bir niteliğe sahip olduğundan (bu mevzuda) idarenin takdir yetkisinin bulunması kamu yararı bakımından elzemdir. İzaha davet kapsamında vergi ziyayı bulunduğu dair komisyon kararı verilmesine rağmen mükellefin yasada öngörülen (beyan ve ödemeye ilişkin) şartları yerine getirmesi sebebiyle incelemeye sevk edilmemesi hükmü kanunda düzenlendiğinden, idarenin (yasada öngörülen şartların oluşması durumunda) ilgisini incelemeye veya takdir komisyonuna sevk etmemesi bağlı yetkinin bir sonucudur.

Bununla birlikte, yetkili komisyonun kendisine intikal ettirilen emarelere dayalı olarak ön tespit yapması ve bu suretle izaha davet edeceği mükellefi belirlemesi elbette ki takdir yetkisi içermektedir. Bu yetkinin kullanılması sırasında aynı durumda bulunan tüm mükellefler bakımından aynı tespitin yapılması gerekir. Bu sebeple yetkili komisyonun ön tespitine dayanak teşkil eden bulguları izaha davete ilişkin yazıda açıkça belirtmesi eşitlik, adalet, hak arama ve bilgilendirme ilkelerine uygunluk bakımından gereklidir.

Burada takdir yetkisi bağlamında ön tespite ilişkin önemli bir hususu açıklamak isterim. İzaha davetin düzenlendiği VUK'un 370'inci maddesine bakıldığında (idarenin takdir yetkisini içeren) ön tespite ilişkin olarak herhangi bir tanımlamaya yer verilmediği

⁵⁶¹ Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, ss.50-54

⁵⁶² Vergi hukukunda idareye bazen objektif ölçüler kullanmak suretiyle değer tespiti yapılmasına ilişkin bir yetki verilmektedir. Örneğin VUK'un mük.49'uncu maddesi'ne göre yapılacak değer ve bedel tespitleri takdir yetkisinden ziyade bir (teknik takdir) değerlendirme yapma yetkisi anlamı içermektedir. Dolayısıyla idarece objektif ölçülerden yola çıkılarak yapılan bedel ve değer tespitlerini, takdir yetkisinden ayrı değerlendirmek gerektiği hakkında, bkz: Ciddi, s. 349

sadece adının geçtiği görülecektir. İlgili maddenin c) bendinde ise, izaha davetin özünü teşkil eden ön tespitin şekli ve kapsamı konusunda idareye son derece geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Bununla birlikte 519 no.lu Tebliğ’de ön tespitin şekline ve kapsamına dair herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, sadece ön tespit kavramının tanımlandığı görülmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin izaha davet edilebilmesinin temel şartı olan ön tespit kavramının tanımının tebliğ yerine ilgili kanun maddesinde yapılmasının, verginin yasallığı ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından daha doğru olduğu düşünülmektedir.

Diğer yandan, bazı durumlarda idareye bir fiilin hukuki niteliğinin belirlenmesi noktasında geniş bir takdir yetkisi verildiği görülmektedir. Örneğin, bir eylemin “kabahat” olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi noktasında idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Bu doğrultuda vergi hukukunda, “ceza kanunu anlamındaki suçlar” ve “idari yaptırım niteliğindeki kabahatler” şeklinde ikili bir tasnif mevcuttur.

5326 Sayılı Kabahatler Kanununun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, kabahat sayılan fiillerin ilgili kanunda açıkça tanımlanması şart olmayıp kapsam ve koşulların belirlenmiş olması yeterlidir. Söz konusu hükmün çizdiği çerçevenin içinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulması mümkündür. Ancak bu yapılırken kıyas yasağı, geçmişe yürümeme, belirlilik, öngörülebilirlik gibi hukuki güvenlik ilkelerine uygun davranılması beklenir.

Ancak aynı Kanunda, kabahat sayılan fiiller için öngörülen yaptırımlar için aynı hoşgörünün gösterilmediği, söz konusu yaptırımların türünün, süresinin ve miktarının kanunda düzenlenmesinin şart olduğu ifade edilmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında⁵⁶³ uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren bazı konularda karar alınmasına yönelik olarak yürütme organına yetki verilmesinin, idari karar yoluyla suç ihdası anlamına gelmeyeceğine ve bu durumun Anayasanın 38’inci maddesine aykırı olmadığına hükmedilmiştir. KARAKOÇ’a göre ise, Anayasa’nın 38’inci maddesinde düzenlenen suç ve cezada kanunilik ilkesi vergi suç ve cezalarını kapsadığı gibi vergi kabahatleri içinde

⁵⁶³ 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 03.02.2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-10.htm>, Erişim: 24.11.2022

geçerli olmalıdır. Zira vergilerin kanunda düzenlenmesi mecburiyeti mevcutken, kabahat niteliğindeki fiillerin ihdasının idarenin düzenleyici işlemlerine havale edilmesi hukuk devleti ilkesi bakımından çelişkilidir.⁵⁶⁴

ÇAM da aynı görüşü paylaşarak vergi kabahatlerinin herhangi bir kabahat olarak nitelendirilemeyeceği, vergi alanında katı bir şekilde uygulanması icabeden kanunilik ilkesinin kabahatler bakımından da geçerli olmasının bireylerin hukuki güvenlikleri bakımından elzem olduğunu ifade etmiştir.⁵⁶⁵ YILDIRIM’a göre de, hukuki güvenlik ilkelerine riayet edilmiş olsa dahi idareye kabahat belirlemeye ilişkin düzenleme yetkisi verilmesi idarenin keyfi işlem ve davranışlarına karşı bir önlem olan kanunilik ilkesine açıkça aykırıdır.⁵⁶⁶ Ancak Anayasa Mahkemesi’ne göre ise, vergi kabahatinin tespitine ilişkin olarak yürütme organlarına yetki verilmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.⁵⁶⁷

Verilen takdir yetkisi çerçevesinde vergi kabahatlerinin tespiti ve bunlara yasalarla bağlanan yaptırımların uygulanması, vergi dairesinin görev ve yetkisi dâhilindedir. Ceza hukuku anlamındaki vergi suçları ise ceza kanunu ilkelerine göre tespit edilmekte ve bunlara bağlı yaptırımlar adli yargı yerleri tarafından infaz edilmektedir. Vergi suçlarının ihdası ve icrası bakımından idareye takdir yetkisi verilmemiştir. Hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar bağlanan vergi suçlarına ilişkin kararın yargı yerlerince verilmesi kişiler bakımından bir güvence sayılmaktadır.⁵⁶⁸ Bu itibarla, ceza hukuku anlamındaki suç fiillerini kapsamayan idari nitelikli bir kısım eylemlerin, istinat ettiği yasada öngörülen usul ve esaslar dâhilinde “kabahat” olarak nitelendirilmesinin idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılmasının, kategorik olarak “kanunilik” ilkesine aykırılık teşkil etmediği kanaatindeyiz.

⁵⁶⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, ss.77-78

⁵⁶⁵ Çam, s. 179

⁵⁶⁶ Akif Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, s. 172

⁵⁶⁷ 29.01.1997 tarih ve E.1996/11, K.1997/4 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.

⁵⁶⁸ Akif Yıldırım, “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, s. 150

Bu konuyla bağlantılı olarak eleştirdiğimiz diğer bir husus ise, esasen ceza yargılamasına tabi bulunan (ceza hukukuna göre suç olan) bir fiile VUK kapsamında ihdas edilen istisna hükmü gereğince kabahatlere yönelik bir takım yaptırımların bağlanmış olmasıdır. Düşüncemize göre, VUK'un 370'inci maddesinin (b) bendi kapsamında VUK'un 359'uncu maddesinin ilgili bentlerinde yer alan vergi suçu niteliğindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması fiilinin kasıt içerip içermediğinin (dolaylı olarak) kanunda düzenlenen parasal sınırlara bağlı kılınmasının idareye takdir yetkisi verdiği söylenemez. Zira burada idare sadece ön tespit tutarını parasal sınırlarla karşılaştırmakta ve sınırın altında kalan mükellefler için incelemeye sevk işlemi yapmamaktadır.

Kanaatimizce burada kök sorun, yasama organı tarafından, esasen ceza hukuku kapsamında değerlendirilmesi gereken bir fiil bakımından (yasada öngörülen şartlara bağlı olarak) ceza kanunlarının uygulanmasına ilişkin bir istisna hükmü getirilmiş olmasıdır. Bu itibarla öncelikle söz konusu istisnai hükmün kaldırılmasına yönelik olarak yasal bir değişiklik yapılması gerektiği düşünülmektedir.

3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

3.4.1. Genel Olarak

İdarenin hukuki tasarrufları sübjektif bir hakla ilgili olmasa ve onu ihlal etmese dahi bir ihtilafa ya da uyuşmazlığa yol açma potansiyeline sahip bulunmaktadır. Bu itibarla fertler, hak arama özgürlüğü ve yasal idare ilkeleri kapsamında idarenin hukuki tasarruflarının hukuka uygunluğunun tespiti bakımından yargıya başvurma hakkına sahiptirler.⁵⁶⁹ Bununla birlikte çalışmamızda ele aldığımız idari çözüm usulleri, ancak sübjektif bir hakkın ihlal edildiği hallerde uygulanmaktadır.

Vergi idaresi vergiyi en kısa sürede hazineye intikal ettirmek isterken, mükellefler ise işletme net kârlarını azaltan bir unsur olarak gördükleri vergi tutarını

⁵⁶⁹ Onar, ss.1766

mümkün olduğunca daha geç ve az ödeme gayreti içindedirler. Bu iki çelişen amaç ise doğal olarak uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Üstelik bu uyuşmazlığın karşılıklı anlaşmak suretiyle idari aşamada çözüme kavuşturulamaması durumunda tarafları yıpratın, dava giderleri yönünden maliyeti artıran ve süreci uzatan yargı aşaması devreye girmektedir. Dolayısıyla sorunun idari aşamada çözülmek suretiyle yargıya intikal ettirilmemesi⁵⁷⁰ her iki tarafın lehine olan bir durumdur. Bu minvalde vergi idaresinin mükellefi ikna eden ve gönüllü uyumu kolaylaştıran çözüm usullerini daha etkin bir şekilde uygulaması büyük önem arz etmektedir.⁵⁷¹

Vergi sisteminin etkinliği sadece vergi oranlarını yükseltme, stopaj usulü kapsamını genişletme ya da yeni vergilerin ihdas etme yoluyla sağlanamaz. Kalıcı ve yapısal çözümlerin tesisi için esas alınması gereken odak noktası vergi matrahının optimal düzeyde kavranmasıdır. Günümüz dünyasında eğitim imkânları ve kalifiye insan kaynağının artması, bilgi işlem ve analiz tekniklerinin gelişmesi, yeni kamu yönetimi tekniklerinin uygulanması, mükellef haklarına önem verilmesi gibi hususlar vergi sisteminin daha hızlı ve etkin işlemlerini sağlayacağı gibi muhtemel ve mevcut uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümü bakımından müsait bir zemin yaratacaktır.⁵⁷²

Mükellefler ile vergi idaresinin mevcut veya muhtemel bir uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden önce çözmek yahut önlemek maksadıyla bir araya gelip karşılıklı diyalog ve anlaşma yoluyla yürüttükleri süreç idari çözüm yolu olarak tanımlanmaktadır. Çözüme ulaşılırken genel olarak vergi idaresi vergi ve cezanın bir bölümünden vazgeçmekte, mükellef ise belirli bir miktar ödemeye razı gelmektedir.⁵⁷³ Böylece gerek

⁵⁷⁰ Uyuşmazlığa konu olan işlemler, vergi idaresi tarafından kamu gücüne dayalı olarak tesis edilen idari işlemler olduklarından ve kişinin hukuki durumu'nda değişiklik yarattıklarından dolayı buna ilişkin uyuşmazlıklar idari yargı yerleri'nde ele alınacaktır. Burada belirleyici olan kıtas bahse konu işlemin kamu gücü ayrıcalığını içerip içermemesidir. Dolayısıyla idari çözüm yöntemleri bu nitelikleri haiz olup, idare hukukuna tabi olduğundan, ondan kaynaklanan uyuşmazlıklarda idari yargının konusuna dâhildir. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 7. Basım, Bursa: Ekin Yayınları, 2008, ss.249-251.

⁵⁷¹ Ahmet Arslan, "Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **MHD-Cilt**: 17, Sayı: 203, 2021, s. 2739

⁵⁷² Şaban Küçük, "Türk Vergi İdaresinin Sorunları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 232, 2012, ss.44-45.

⁵⁷³ Kızılot ve Taş, s. 154

vergi idaresi gerek mükellefler yargı sürecinin davacı ve davalı taraflarına ⁵⁷⁴ dönüşmekten kurtulmuş olmaktadır. Zira işin esasına baktığımızda yargılama sürecinin temelinde bulunan şeyin “hasım” kavramı olduğunu görürüz. Taraflar arasındaki ilişki bir hasım ilişkisine döndüğünde taraflardan birinin kaybetmesi zorunlu hale gelmektedir. Hâlbuki ihtilafların henüz bu aşamaya gelmeden her iki tarafın memnun kalacağı yahut zararlarını minimize edebileceği bir takım anlaşmaların yapılabilmesi akılcı bir davranış biçimi ya da politika olacaktır. Özellikle son yıllarda ABD’deki hukuk fakültelerinde öğrencilerin ihtilaflara yönelik olarak barışçıl görüşmelere, uzlaşmaya ve özel mahkemelere teşvik edildiği görülmektedir.⁵⁷⁵

Bu şekilde gerek mükellefler gerek vergi idareleri yargı yoluna gitmekten kaynaklanan maddi ve manevi maliyetleri yüklenmek durumunda kalmamaktadırlar. Bunun da ötesinde yargı kurumu ağır iş yükünün sebep olduğu riskleri en aza indirmek suretiyle yargılama sürecini daha etkin bir biçimde yürütme imkânına kavuşmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan idari çözüm yöntemleri⁵⁷⁶ şunlardır: Vergi hatalarında düzeltme ve reddiyat, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah. Bu yöntemlere bu tezin konusunu teşkil eden “izaha davet” usulünü de eklememiz gerekir. Bu yöntemler Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi, resim ve harçlara ilişkin

⁵⁷⁴ Vergilendirme ilişkisinde tarafların ileri sürdüğü iddialar veya sahiplendikleri menfaatleri birbirine zıt olduğundan yükümlüler imkânları elverdiği sürece minimum seviyede vergi ödemek isterler. Bunun için mevcut yasal olanakları kullanmanın dışında hukuk sınırlarının dışına çıkarak kaçakçılık eylemlerine de tevessül edebilirler. Hâsılı vergilemeye karşı direnç gösteren mükellefler zaman, emek, para gibi birçok maliyetlere sebep olabilirler. Bu nedenle vergi idaresi ile yükümlülerin birbirleriyle hasım olmaktan çok partner olmayı tercih ederek işbirliği yolunu seçmeleri en rasyonel tercihtir. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. İdris Hakan Furtun, Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (299-312), Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, ss.300-301

⁵⁷⁵ Stephen R. Covey, **Etkili İnsanların 7 Alışkanlığı**, 52.Baskı, İstanbul: Varlık Yayınları, 2015, s. 238.

⁵⁷⁶ Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi idaresi tarafından her zaman incelenebilir. Vergi idaresince yapılan kontrol ve incelemeler sonunda mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu veya hiç beyanda bulunmadığı tespit edilirse, inceleme sonucunda ortaya çıkan fark matrah üzerinden ikmalen, re’sen veya idarece vergi tarh edilir. Söz konusu tarhiyat mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir ve ihbarnameyi tebellüğ eden mükellefler yargı yoluna başvurmadan önce Uzlaşma, Cezalarda İndirim ve İdari Mercilere Başvuru yollarından birini seçebilirler. Bkz: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, Erişim: 18.05.2020

anlaşmazlıklar için geçerlidir.⁵⁷⁷ Söz konusu usullerin günümüz kamu yönetimi anlayışı (demokratik idari usul) içerisinde ve mükellef haklarına azami riayet edilmesi suretiyle icra edilmesi, büyük önemi haiz bulunmaktadır. Ancak şunu ifade etmek gerekir ki, Türk kamu bürokrasisi, geçmişten gelen bir devlet geleneği olarak idari yönetim anlamında merkeziyetçi ve otoriter bir anlayışa sahip olduğundan, barışçıl usullerin gerektirdiği karşı tarafı ikna etme, baskı kurmama, anlayış gösterme, dinleme ve uzlaşma gibi davranış şekillerinin bütünüyle içselleştirilmesi oldukça zor ve zaman alacak bir süreç olarak görünmektedir.⁵⁷⁸

Diğer yandan usul kanununda çözüm usulü olarak ihdas edilmiş bazı kurumların çözüm usulü olup olmadığı noktasında farklı görüşler mevcuttur. Bu minvalde henüz ortaya çıkmamış bir anlaşmazlığı önlemeye matuf olan pişmanlık müessesesi ile cezai işlemin hukuki unsurlarına dönük bir iddiada bulunmadan sadece cezalarda indirim imkânı veren indirim müesseselerinin tam anlamıyla idari bir çözüm yöntemi olmadığını savunan görüşler vardır. Diğer yandan hata düzeltme ve uzlaşma kurumları ise uyuşmazlığın maddi âleme yansımış, ortaya çıkmış olması bakımından tam olarak idari bir çözüm yöntemi olarak kabul edilmektedirler.⁵⁷⁹

Ancak şunu ifade etmek isterim ki, kanaatimizce cezada indirim usulünde usulsüzlüğe ilişkin bir ceza kesilmiş ve uyuşmazlık meydana gelmiştir. Bu aşamada idare mükellefe bir indirim imkânı sunmak suretiyle çözümün idari aşamada gerçekleştirilmesini temin etmektedir. Aksi takdirde cezaya ilişkin şüpheleri bulunan bir mükellef ödeyeceği cezanın maddi düzeyi ile yargıya gitmesi durumunda oluşabilecek

⁵⁷⁷ Örneğin gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar için öngörülen çözüm yöntemleri 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4458 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Bu kapsamda, ilgili çözüm yöntemlerine yönelik iki temel değişiklik yapılmıştır. Birincisi 5911 sayılı Kanunla düzeltme talep etme hakkının sınırlandırılmasıdır. İkincisi ise gümrük uyuşmazlıklarında “uzlaşma” imkânının getirilmesidir. VUK’ta düzenlenen uzlaşma mekanizmasına benzer bir mekanizma 6111 sayılı kanunla sisteme entegre edilmiştir. İlgili yönetmelikte uzlaşma hakkının kullanılması tercihe bırakılmıştır. Eğer uzlaşma talep edilmeden itiraz mekanizması çalıştırılmışsa uzlaşma imkânından yararlanma ihtimali kalmadığı; bu itibarla öncelikle uzlaşma mekanizmasının çalıştırılması hususunun daha rasyonel olacağı hakkında bkz. Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 7.Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2015, ss.223-224.

⁵⁷⁸ Ahmet Arslan, “Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt**: 17, Sayı: 203, 2021, s. 2754

⁵⁷⁹ Arslaner, s. 294

maddi ve manevi maliyetleri karşılaştırmak suretiyle kendi açısından rasyonel bir karar verecektir. Tam da bu aşamada idare mükellefin yargıya gitmesi yerine indirimli ceza ödeyerek vergiye uyumunu sağlamak adına cezada indirim usulünü uygulayarak, (sorunu idari aşamada izale etmek suretiyle) muhtemel bir yargısal ihtilafa set çekmiş olmaktadır.

Esasen, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim usullerinin ardında yatan mantık, vergisel uyuşmazlığın hem yargı organlarına başvurulmadan hem de uzlaşma gibi daha uzun bir süreç gerektiren idari çözüm mekanizmaları işletilmeden çözülmek istenmesidir.⁵⁸⁰ Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, idari çözüm usulleri, sadece mevcut yani ortaya çıkmış maddi âleme yansımış bir uyuşmazlığı çözmeyi değil, aynı zamanda henüz ortaya çıkmamış ancak çıkması muhtemel olan uyuşmazlıkları önlemeyi amaçlamaktadır. Şu hususu ifade etmem gerekir ki, tıpkı pişmanlık usulünde olduğu gibi izaha davet usulü de gelecekte uzlaşma ya da cezada indirim konusu olabilecek uyuşmazlıkları inceleme ve tarhiyat öncesinde çözüme kavuşturmak suretiyle önleyici ve bu yönüyle çözüme kavuşturucu bir fonksiyona haiz bulunmaktadır.

VUK kapsamında yer alan idari çözüm usullerinin tercih edilmesi tamamen ihtiyari olmaktadır. Bu usullere başvuranlar ya da bunları tercih edenler (yahut bu yola hiç başvurmayanlar) eğer istedikleri neticeyi elde edemezlerse (idari yargı) yargısal çözüm yolunu kullanabilmektedirler.⁵⁸¹

Bu itibarla hukuki düzenlemelerin ihtilafa sebebiyet vermeyecek şekilde yapılması; sık sık değiştirilmemesi; vergi ödevlilerinin bilgilendirilmesi; vergi uygulamalarının açık, istikrarlı, tutarlı olmasına özen gösterilmesi gibi politikalar vergisel ihtilafların ortaya çıkmasını önleyebilecek ciddi bariyerlerdir.⁵⁸² Ancak mevcut koşullar dikkate alındığında uyuşmazlık ortaya çıktığı zaman nizanın hukuki durumunu teknik açıdan ayrıntılı olarak değerlendirecek ve üst yöneticilere istişari mahiyette bir görüş

⁵⁸⁰ M.Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2.Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 375.

⁵⁸¹ Oktar, s.401

⁵⁸² Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, s.35

raporu⁵⁸³ sunabilecek bir hukuk kurulu ya da komisyonunun varlığı elzem hale gelmiştir. Bu kapsamda, 2011 yılında yapılan yasal bir düzenleme⁵⁸⁴ ile bahse konu işlevi yerine getirmek üzere Hukuki Uyuşmazlıkları Değerlendirme Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon her ihtilaf meydana geldikçe yeniden kurulan geçici niteliği haiz olup, daimi olarak oluşturulması verilen görevin daha etkin bir şekilde yerine getirilmesi bakımından daha uygun olacaktır. Komisyon tarafları dinleme ya da bilirkişiden görüş alma gibi yetkilere sahip olduğundan bazı yönlerden yargısal bir mekanizma gibi hareket etmektedir. Ancak son aşamada verdiği görüş istişari olup, üst yöneticinin rapora uyma mecburiyeti bulunmamaktadır.⁵⁸⁵ Kanaatimizce idareyi ilgilendiren her türlü hukuki uyuşmazlığa ilişkin olarak getirilmiş böyle bir düzenlemenin, münhasıran teknik özellikleri ağır basan vergi idaresi ve vergi uyuşmazlıkları bakımından sürekli olarak faaliyet gösteren bir kurul tesis edilmesi şeklinde ihdas edilmesi daha uygun olacaktır.

Ancak yine de düzenlemenin bu şekliyle dahi yargıya intikal edebilecek birçok uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir. Zira mevcut uygulamaya baktığımızda soruna muhatap olan bürokratların söz konusu uyuşmazlığı insiyatif alıp idari aşamada çözüme kavuşturmak yerine mütemadiyen yargıya havale ettikleri görülmektedir. Böyle bir bakış açısı ise yargının iş yükünü arttırdığı gibi idarenin de ciddi ekonomik bedeller (yargılama, icra, faiz, vekâlet ücreti ve sair giderler) ödemesine yol açmaktadır.⁵⁸⁶ Dolayısıyla komisyon tarafından yetkili bürokratlara verilecek bu tür bir görüş raporu, idari çözüm noktasında teşvik edici olabilecektir.

Sonuç olarak, idari çözüm usullerinin etkinliğinin sağlanması için bunların bir bütün olarak ele alınması icap eder. Zira bu usuller arasında nedensellik (sebep-sonuç)

⁵⁸³ Hukuki Uyuşmazlıkları Değerlendirme Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesine göre; ...başvurunun konusu; zara yol açan olay ve nedenleri; zararın bir idari işlem veya eylemden doğup doğmadığı; olayın meydana geliş şekli; idarenin tazmin sorumluluğu olup olmadığı; varsa zararın miktarı ve ödenecek tazminat tutarı raporda yer almalıdır.

⁵⁸⁴ 26.09.2011 tarih ve 28103 sayılı RG'de yayınlanan 659 sayılı KHK ve buna istinaden 04.07.2012 tarih ve 28343 sayılı RG'de yayınlanan Hukuki Uyuşmazlıkları Değerlendirme Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

⁵⁸⁵ Karaarslan, s. 83

⁵⁸⁶ Bu hususa yönelik olarak nizaya konu 1.dava idarenin aleyhine kesinleşmesine rağmen uzlaşma yoluna gidilmemesi ve 2.dava sonucunda da idare aleyhine hüküm açıklanmasına dair yaşanmış bir olay hakkında bkz. Karaarslan, ss. 84-85

ilişkisi bulunduğundan, olumlu ve olumsuz birçok dışsallığın meydana gelmesi söz konusu olmaktadır. Bu sebeple muhtemel dışsallıkların belirlenerek bunlara yönelik yasal ve idari tedbirlerin alınmasının gerekli olduğu düşünüldüğünden, çalışmamızın bu bölümünde izaha davet ile diğer idari çözüm usulleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

3.4.2. Hata Düzeltme

Hata düzeltme, kanunda “vergi hatası” olarak öngörülen ve hukuka aykırılık taşıyan işlemlerin hususi bir yol ile idare hukuku çerçevesinde geri alınmasını yahut düzeltilmesini sağlayarak vergi yargısıyla bağlantı oluşturmaktadır. Bu kapsamda vergi hatası olarak kabul edilen özel ve sınırlı konular bir yönüyle hukuka aykırılık unsurları olarak nitelendirilebilir.⁵⁸⁷

Bu kurum aynı zamanda, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacaklarına ilişkin hükmün istisnasını oluşturmak suretiyle dava yoluna başvurma hakkı bakımından ek güvence sağlayan idari bir süreçtir.⁵⁸⁸ İdarenin kullandığı bu denetim yolunun kanunilik ve yargıya başvurma hakkı bakımından anayasal ilkelerle uyumlu olduğu değerlendirilmektedir. Bu başvuru usulü idari denetim türlerinden istitaf başvurusuna (aynı makama başvurma) denk gelmekte olup, ilgili talep vergi dairesince reddedildiği takdirde daha üst mercilere şikâyet başvurusu yapılması söz konusu olabilecektir. Şikâyet başvurusu da idari denetim yolu olan hiyerarşik başvuruya tekabül etmektedir.⁵⁸⁹

VUK’un 116 ilâ 126’ncı maddelerinde vergi hatalarının neler olduğu ve düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre vergi hataları, hesap hatası ile vergilendirme hataları şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergi hataları ilgili madde hükmünde tahdidi olarak yer aldığından ötürü

⁵⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, ss.189-190

⁵⁸⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 378’inci maddesinin ikinci fıkrası

⁵⁸⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.694

sadece bu maddede sayılanlar düzeltme kapsamına dâhil olmaktadır. Bu itibarla, hukuki nitelikteki uyuşmazlıklar ile yargı kararlarına konu olmuş hususlar düzeltme konusu yapılamamaktadır.⁵⁹⁰ Buna ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıkları da ekleyebiliriz. Ancak yargı makamlarından geçmiş olan işlemlerde bir hata bulunması durumunda, münhasıran bahse konu hatalara ilişkin bir karar verilmemişse, tabiri diğerle kararda vergi hatası olarak iddia edilen husus tartışılmamış ve hükme esas alınmamışsa, Vergi Usul Kanununun 116 ve izleyen madde hükümlerinin uygulanması mümkündür.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu dava açma süresini durdurucu etki yapmaktadır. Başvuru reddedilir yahut reddedilmiş sayılırsa duran süre kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Bu süre içinde vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür.⁵⁹¹ Dava açma süresi geçtikten sonra mükellefler Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusu yapabilirler.⁵⁹² Şikâyet üzerine talebi reddedilen mükellefler, itiraza konu işlem vergi hatası olarak sayılan hususlardan olduğu takdirde mahkemeye başvurabileceklerdir. Bu aşamada yeniden doğan dava açma hakkının konusu ise başvurunun idare tarafından reddi işlemi olacaktır.

Bununla birlikte, idarenin düzeltme işlemi yapabilmesi, bazı durumlarda bir vergi incelemesi yahut mahkeme kararını gerektirebilir. Örneğin yargıya intikal etmiş bir tarhiyat işleminin idare tarafından düzeltilebilmesi, ilgili mahkeme'nin kararını vermiş olması şarttır.⁵⁹³

VUK'un 121'inci maddesine göre idarece tespit edilen hatanın düzeltilmesi vergi dairesinin lehine bir durum oluşturuyorsa (inceleme, teftiş, memurun hatayı fark etmesi sonucunda) mükellefe re'sen tarh edilen vergi/ceza hakkında ihbarname tebliğ

⁵⁹⁰ Bkz. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.10.2009 tarih ve E.2009/1, K.2009/452 sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKC9uNDltZjZtM2FSeVlJemRNenNzdURCaVpndlNFsmdoTUNYcTFublnRS1dFQUltTnVOVUVRMVEyTytYMWhiUXgwWlZvU1hXM2JkYXZkcHJVOWNkaTRud0tlang4RzBCNnEwUStKd201dEo1Wlhxa1ZWUjlKRHNTTzkyeSthRU9leUtMRkZwcDNRaE1XY1YzaFdpd2g4anpNenQrcUNkMmxEcmlEZZMrRVZhdtFRR0xSMlZ6Y05uUlnadTFwZmhUcCk=&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2009/1,2009/452>, Erişim: 15.11.2022

⁵⁹¹ İYUK'un 11'inci maddesinin üçüncü fıkrası.

⁵⁹² VUK'un 124'üncü maddesi

⁵⁹³ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 3.Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.114

edilir. Bu durumda mükellef 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkına sahiptir.⁵⁹⁴ Ancak aksi durumda (mükellefin lehine olan düzeltmelerde) mükellefe sadece düzeltme fişinin bir örneği gönderilmekte ve ilgili tutarın iadesi için bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde vergi dairesine başvuru yapılması gerektiği bildirilmektedir.⁵⁹⁵ Şunu ifade etmek gerekir ki, re'sen düzeltme yapılabilmesi için bahse konu vergi hatasının herhangi bir yoruma ve belirsizliğe meydan vermeyecek şekilde açık ve net olması gerekir.⁵⁹⁶

Mükellefin aleyhine yapılan düzeltmeyi (şikâyetin reddedilmesi üzerine) yargı yoluna götürmesi durumunda yetkili vergi mahkemesi, başvuruya konu hususu vergi hatası olarak değil, hukuki bir uyuşmazlık olarak değerlendirdiği takdirde tarhiyatın esasına yönelik iddiaları inceleme konusu yapmayacaktır. Danıştay bahse konu hususa ilişkin bir kararında ⁵⁹⁷ *uyuşmazlığın, vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur* şeklinde bir hükme varmıştır.

3.4.2.1. Hata Düzeltme ve İzaha Davetin Karşılaştırılması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ila 126'ncı maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet müesseseleri, bariz bir vergi hatasının söz konusu olduğu durumlarda

⁵⁹⁴ Mine Biniş, Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma, **SDÜ-İİBF Dergisi**, C.17, 2012, s.488

⁵⁹⁵ Sedat Apak, “Vergi Uyuşmazlıklarında Vergi Hataları İçin İdari Başvuru Yolları”, **MHD-Cilt: 15**, Sayı: 178, 2019, ss.2216-2218, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/96b489cf43e747758e7f93378d70c85d?s=idari+%c3%a7%c3%b6z%c3%bcm+usulleri&pn=37>, Erişim: 12.10.2022

⁵⁹⁶ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, ss.422-426

⁵⁹⁷ Danıştay 11'inci Dairesinin 16.06.1997 tarih ve E.1996/4042, K.1997/2365, sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFRqOFN1T1pTdUpWbkVuQ09vMdBtb0xydWlZc2VFTHdjCW5kZVVkZ1NtckZUcVAxby8rNk5jT1VOUC9xUUptMEhxWxE0T3E1WmNmTWNjSZ05GWFppRHVHVVNjYlROQy9Mdnl3N3lWa0ZwK1FqWWRJUjloZnRsWkk1bDU4bVltY0NkRngzMU5xKzJzMzNjR1QvY1FaTUUVbmRVYlVvdnBOcXJBWEhhT3dNTDFwOHBMUGpTVXRhV21DMmYwblpuVGNRVik=&arananKelime=11.%20Daire,1997/2365>, Erişim: 15.11.2022

dava açma süresini geçiren ya da açtığı dava aleyhine sonuçlanan mükellefler lehine önemli bir idari ve yasal yol olarak nitelendirilmektedir. Hatta uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra dahi vergi hatalarının tespit edilebilmesi ve düzeltilebilmesi (ya da şikâyetle konu olabilmesi) mümkündür.⁵⁹⁸ Ancak, dava açma süresi sona erdikten sonra idari işlemde hata olduğu iddiasıyla mahkemeye gidildiğinde davaya konu ihtilafın ilgili yasa maddesinin farklı yorumlanmasından kaynaklanan hukuki bir niteliğinin bulunduğu anlaşılırsa ilgili başvuru mahkeme tarafından usulden reddedilecektir. Bu sebeple mükelleflerin vergi/ceza ihbarnamesini tebellüğ ettikten sonra ileri sürdükleri itirazların mahiyetinin hukuki bir uyuşmazlık olup olmadığını (30 günlük dava açma süresi içinde) çok dikkatli analiz etmeleri gerekir.

Vergi hatası ile sakatlanan, lazımül icra (yani icrası, uygulanması zorunlu) olan birel-subjektif idari işlemlerin, müstakil bir yol ile geri alınmasını sağlayan düzeltme yolu, esasen vergi yargısı bakımından bir köprü işlevini görmektedir. Ancak söz konusu sakatlığın mahiyeti vergilendirme işleminin özüne ilişkin olup çok açık değilse ve kanun maddelerinin farklı yorumlanmasına müsait bir durum varsa bunun hukuki bir ihtilaf olduğu ifade edilmektedir. Kanun maddelerinin farklı yorumlanması ise yasa hükümlerinin kaleme alınış şeklinden yahut maddi olayın karmaşık niteliğinden kaynaklanabilir. Bu tür uyuşmazlıklar için “yorum uyuşmazlığı” kavramı da kullanılmaktadır.⁵⁹⁹

Bu duruma ilişkin bir yargı bakışı olarak Danıştay, *hangi vergilendirme oranının uygulanması gerektiği, re'sen takdir nedeninin olup olmadığı, muafiyet hükümleri ile pişmanlık ve islahtan yararlanıp yararlanılamayacağı, bir kazancın istisna kapsamına girip girmeyeceği gibi konuları hukuk uyuşmazlığı olarak nitelendirmiş, düzeltme süreci işletilerek açılan davaları reddetmiştir.*⁶⁰⁰

Bu itibarla şunu ifade edebiliriz ki, düzeltmeye konu hususlar vergi hataları olarak ilgili yasa maddesinde sayılanlar ile sınırlı iken, izaha davete konu olacak hususlar

⁵⁹⁸ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2018, s. 60.

⁵⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 191

⁶⁰⁰ Kırbaş, s. 191

bakımından bu yönde bir sınırlandırma söz konusu değildir. Dolayısıyla izaha davete konu olacak hususlar esasen hukuki uyumsuzluk niteliği bulunan (vergi kaybına yol açtığına dair hakkında emare bulunan usulsüzlükler) meselelerdir.

Diğer yandan hata düzelme usulünde ortada idare tarafından tesis edilen bir idari işlem (tarhiyat) mevcuttur. Hâlbuki izaha davette henüz tarhiyat işlemi (hatta incelemeye sevk kararı) tesis edilmemiştir. Dolayısıyla iki usul arasında (bahse konu idari işlem yönünden) icra edildikleri aşama bakımından bariz bir fark vardır. Bu sebeple çözüm usullerinden birinin mevcut bir uyumsuzluğu düzelttiği/ortadan kaldırdığı, diğerinin ise önlediği ifade edilebilir. Ancak her iki usul de, uyumsuzluğun yargı sürecine intikal ettirilmesine mani olma bakımından aynı amaca ve sonuca hizmet etmektedir.

Bir önceki paragrafta kısaca değindiğimiz üzere, düzeltme usulünün uygulanabileceği işlemler VUK'un 116 ila 216'ncı maddelerinde sayılmak suretiyle yasa koyucu irade tarafından sınırlandırılmışken, izaha daveti düzenleyen 370'inci maddenin c) fıkrasına göre kapsamın belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Bu yetkiye istinaden Bakanlık önce mülga 482 no.lu Tebliğ ile izaha davete konu olabilecek hususları saymak suretiyle sınırlandırmış, ancak daha sonra 519 no.lu Tebliğ ile bu sayma usulü terk edilerek kapsama alınacak konuların belirlenmesi idarenin insiyatifine bırakılmıştır. Bu itibarla kapsama dâhil konuları belirleyen irade (yasama, yürütme) ile bunların belirli olup olmaması bakımından iki usul arasında açık bir fark olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda izaha davete ilişkin düzenleme ile verginin yasallığı ilkesini zorlayacak şekilde idareye geniş bir takdir yetkisi tanınmışken, aynı durum hata düzeltme kurumu için söz konusu değildir.

3.4.2.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri

Vergi hatalarının düzeltilmesi sürecinin sonunda mükellefler muhasebe kayıtlarının güncellenmesi noktasında bazı uyum maliyetlerine katlanmaktadırlar. Zira hatalı olarak düzenlenen finansal tablolar mükelleflerin hatalı veya isabetsiz kararlar vermelerine yol açacaklardır. Bu minvalde daha az vergi hatasına muhatap olma

bakımından muhasebecilere ödenen paralar da uyum maliyetleri içinde yer almaktadır. Ayrıca mükelleflerin aleyhine olarak düzeltilen işlemler bakımından ödenen vergi, ceza, faiz ve zamlar da bu maliyetler içinde mütalaa edilebilir.⁶⁰¹

Ancak vergi hataları düzeltme ile sonuçlanmayıp bir vergi incelemesine de yol açabilir. Bu noktada ise incelemenin mükellefler üzerinde oluşturacağı maddi ve psikolojik maliyetler gündeme gelecektir. Bununla birlikte inceleme sonucunda tarh edilecek vergi ve cezalar bakımından uzlaşma ve cezada indirim usullerinden yararlanılması mümkün olabilir.⁶⁰²

3.4.3. Cezalarda İndirim

VUK'un 376'ncı maddesi vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarında indirim mekanizmasını düzenlemektedir. Buna göre, mükellefler ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ile vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir.⁶⁰³ Ayrıca, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler kapsamında⁶⁰⁴, uzlaşmaya varılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyai cezasının %75'inin madde metninde belirtilen sürelerde⁶⁰⁵ ödenmesi durumunda, uzlaşılan ceza tutarının %25'inin indirilmesi imkânı getirilmiştir.

VUK'un ek 9'uncu maddesi mucibince mükellef veya vergi sorumlusu cezada indirim talebinde bulunduğu takdirde aynı anda uzlaşma isteğinde bulunamaz. Bununla

⁶⁰¹ Biniş, ss.491-493.

⁶⁰² Biniş, s.493.

⁶⁰³ VUK. Madde 376: 7194 sayılı kanunun 26 ncı maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 07.12.2019

⁶⁰⁴ 09.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

⁶⁰⁵ Uzlaşma tutanağı kanuni ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; tebligat ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra yapılmışsa uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde.

birlikte 30 günlük dava açma süresi içinde indirim talebinden vazgeçerek uzlaşma talebinde bulunabilir ya da dava yoluna gidebilir.

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak üç kat kesilen vergi ziyaı cezası ise aslında münferit bir vergi cezası olmayıp, kaçakçılık suçunun cezası olan hürriyeti bağlayıcı cezanın fer'i/yan/bağlı bir unsuru olmaktadır. Bu itibarla bu cezanın kesilebilmesi, kaçakçılık suçuna ilişkin fiilin mahkeme tarafından sabit olduğunun hükme bağlanması ile mümkündür. Dolayısıyla üç kat vergi ziyaı cezasının kesilebilmesi için, kaçakçılık suçuna ilişkin fiilin kasten (yani ilgili fiilin suç olduğunun ve hukuka aykırı sonuçlarının bilinmesi) işlenmesi ve bunun mahkeme tarafından hükme bağlanması (ve hükmün kesinleşmesi) gerekir.⁶⁰⁶

Bu usulde mükellef indirim imkânından yararlanmayı kabul ettiği anda bahse konu işlemin hukuka uygun olduğunu zımnen kabul etmiş olmaktadır. Dolayısıyla bu anlamda ortada hukuka aykırı işlem yapıldığına dair bir iddia ve bundan kaynaklanan bir uyuşmazlık mevcut değildir. Cezalarda indirim usulü bu yönü itibariyle uzlaşma kurumuna hem benzemekte hem de uygulamada belli düzeyde bu kurumla iç içe geçmiş durumdadır. Uzlaşmada vergi idaresi ile asli ve fer'i vergi alacakları ile cezaları için bir indirim pazarlığı yapılmaktadır. Mükellef adına çıkarılan ihbarnamenin⁶⁰⁷ hukuka aykırı olarak düzenlendiğini düşünüyorsa geriye tek bir yol kalmıştır o da yargı yoludur.⁶⁰⁸ Kaldı ki, cezalarda indirim usulü salt ceza yönünden oluşabilecek uyuşmazlıklara uygulanabildiğinden diğer yöntemlere nazaran daha dar kapsamlı bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Zira uzlaşma yoluyla hem vergi aslı hem de ceza kapsamında daha fazla indirim⁶⁰⁹ sağlanabildiğinden ağırlıklı olarak tercih edildiği gözlemlenmektedir.⁶¹⁰

Uzlaşmaya varılamaması durumunda belli şartlarla cezalarda indirim imkânından yararlanmak mümkündür. Uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın tebliği

⁶⁰⁶ Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, s.53

⁶⁰⁷ Uzlaşma tutanağına istinaden tanzim edilen ihbarname.

⁶⁰⁸ Arslaner, ss.278-279.

⁶⁰⁹ 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler kapsamında; uzlaşmaya varılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyaı cezasının %75'inin madde metninde belirtilen sürelerde ödenmesi durumunda, uzlaşılan ceza tutarının %25'inin indirilmesi imkânı getirilmiştir.

⁶¹⁰ Kızılot ve Taş, s. 158

tarihinde otuz günlük sürenin (vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğine ilişkin) dolmamış olması gerekmektedir. Ya da uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçildiği takdirde indirimden yararlanılabilir. Danıştay’a göre ise bu iki durumun haricinde, Vergi Usul Kanunu’nin Ek 7’nci maddesinde belirtilen onbeş günlük ek dava açma süresi içerisinde de indirim hakkından yararlanmak mümkün bulunmaktadır. Diğer yandan vergi aslını ödeyen vergi mükelleflerinin indirim hakkından yararlanabilmesi için ayrıca bir yazılı talepte bulunması şart değildir.⁶¹¹

Danıştay bir kararında⁶¹² VUK’un 376’ncı maddesinde dava konusu yapılan matrah tutarı için indirim talep edilemeyeceğine dair bir hüküm olmadığından, madde hükmünün mükellefin lehine yorumlanmasına karar vermiştir.⁶¹³ Böyle bir imkân en azından cezalara ilişkin olarak ceza tutarlarının daha fazla gecikme olmadan vergi idaresinin kasasına girmesine imkân sağlayacaktır. Aksi takdirde dava yoluna gitmeyi düşünen mükellefler vergi aslını ödemedikleri gibi cezasını da ödemekten imtina edeceklerdir. Kaldı ki zaten ihtilaf olmasaydı dahi mükellefler bu indirimli ceza tutarlarını ödemiş olacaktı. Böylece en azından konu yargısal düzeyde açıklığa kavuşturulana kadar vergi idaresi lehine bir durum oluşmuş olacaktır.

3.4.3.1. Cezada İndirim ve İzaha Davetin Karşılaştırılması

Vergi cezaları kamu hizmetlerinin veya harcamalarının finanse edilmesi için bir kaynak olarak kullanılsa bile, esas olarak kanuna aykırılıkları önlemek ve mükellefleri bu tür davranışlara girmekten caydırmak için uygulanan tedbirlerdir.⁶¹⁴ Bu meyanda cezada indirim ve izaha davet usullerinin mevcut vergi cezalarında indirim yapmak suretiyle mükelleflerin vergiye uyumunu sağladıkları ve bu şekilde onları ağır yaptırımlardan

⁶¹¹ Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, s.55.

⁶¹² Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 07.04.1988 tarih ve E.1987/5792, K.1988/1372 sayılı Kararı, Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s.2906

⁶¹³ Mustafa Alpaslan, Hem Vergi Usul Kanunun 376.Maddedeki İndirim Talebi ve Hem de Vergi Davası Açılması, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 96, 2011, ss.104-105

⁶¹⁴ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 5.

korudukları görülecektir. Bununla birlikte vergi idaresinin iyi niyetini dikkate almayarak VUK'un 376'ncı maddesine göre indirim sonrası kesilen ceza tutarlarını ödemeyen mükellefler bakımından indirim işlemi iptal edileceği gibi cebren takip işlemlerine başlanacaktır. VUK'un 370'inci maddesi kapsamında tahakkuk ettirilen indirimli vergi ziyai cezası vadesinde ödenmediği takdirde ise söz konusu ceza %50'ye tamamlanmak suretiyle tahsil edilecektir.⁶¹⁵ Görüldüğü üzere ilgili yasa maddelerinde öngörülen ödeme şartlarına riayet edilmemesi durumunda meydana gelen hukuki sonuçlar her iki usul bakımından farklılıklar ihtiva etmektedir.

Her iki usul, ilgili ceza (vergi ziyai) tutarında indirim uygulanması bakımından benzerlikler göstermektedir. Ancak şunu ifade etmek gerekir ki, cezada indirim usulünde usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçları kapsama dâhil iken, izaha davet usulünde sadece vergi ziyai cezası bakımından bir indirim söz konusu olup, kaçakçılık suçları bir istisna haricinde⁶¹⁶ kapsama dâhil değildir. Bu iki kurum arasındaki diğer bir farklılık ise dava yoluna gitme hakkı ile ilgilidir. Bu kapsamda cezada indirim uygulaması kabul edildiği takdirde mükellef dava açma hakkından feragat ederken izaha davet müessesesi kapsamındaki indirimli vergi ziyai cezası bakımından mükellefin dava açma hakkı (kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin olarak) baki kalmaktadır.⁶¹⁷

Zira izaha davet kapsamında kesilen indirimli vergi ziyai cezası için bir ihbarname düzenlenmekte ve bu ihbarnamenin tebliğinden itibaren dava yoluna gitme bakımından genel olağan süreç işlemeye başlamaktadır. Bu aşamada olağan süreçten ayrık olan durum 213 sayılı Kanunun 370'inci maddesinin (b) bendi kapsamında kesilen indirimli vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının bulunmamasıdır. Bununla birlikte izaha davet kapsamında verilen beyannamelere karşı dava açma noktasında farklı görüşler mevcuttur. Zira Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına ilişkin bir

⁶¹⁵ Batı, s. 477

⁶¹⁶ VUK'un 370'inci maddesinin (b) bendi'nde düzenlenen ve belli parasal sınırların altında olması şartıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili için ön tespit yazısı tebliğ edilmesi mümkündür.

⁶¹⁷ Rençber, s. 138.

içtihadı vardır.⁶¹⁸ Bununla birlikte bu şekilde verilmiş beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine yahut konulması gerektiğine ilişkin kanaatimiz işbu çalışmanın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, İYUK'un 27'nci maddesinin sekizinci fıkrasının, (ihtirazi kayıt dair bir sınırlama içermemesi bakımından) verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine ilişkin yasal bir dayanak olabileceğini düşünmekteyiz. Mükellefin doğruluğu noktasında şüpheleri olduğu bir matrahı izaha davet kapsamında çekinceli olarak beyan ederken buna dair itirazlarını kayda geçirmesi, hukuki güvenlik ilkesi ile uyum içindedir.⁶¹⁹ Bu sebeptir ki, verilen bu beyanname velevki süresinden sonra izaha davet kapsamında verilmiş olsun, ilke olarak ihtirazi kayda illet olan (çekince doğuran) hususların burada da geçerli olduğu ya da olabileceği dikkate alındığında hukuki güvenlik ilkesi gereğince bu beyannameye karşı dava açılabilmesinin hukuken mümkün olması gerektiği düşüncesindeyiz.

Kaldı ki, 20.01.2020 tarihli bir Danıştay kararında⁶²⁰, mükellefin izaha davet kapsamında verdiği düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek vergi ve ceza tahakkuk ettirilmesine ilişkin vergi dairesi işleminin yargısal denetiminin yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Burada Danıştay 3.Dairesi verdiği bu kararla birlikte önceki içtihadı aykırı olarak izaha davet konusuna münhasır olarak izaha davet kapsamında verilen düzeltme beyannamelerine karşı (ihtirazi kayıt konulmak şartıyla) dava açılabilmesine hükmetmiştir.

⁶¹⁸ Rençber, s. 143.

⁶¹⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.204-205

⁶²⁰ Danıştay 3. Dairesi, E. 2019/3477, K. 2021/77, KT. 20.01.2020, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKE5ScE5BQ2RmMEpxekZUdGFPC0wvMDVyUXJtVzhLdUU4UjR6MFkrWVE4TzhSUEo4d0k4a2EvQk1lZTc5OGZyT1hmcWdzdWJ3VDJSSWZkaGEzUmFBUGwweFRZbjVucDZXRX1k1U0k5V0JuT2t0R1RQZlo4dGkzQ1RYRG5ieWptVEtWQkg5ZGdXUHdyVFpzTkQ4dnZiODhNQXE1djU3c1VibGRuT2tSc1g4ZVgzeGRIRDZoUC8xbGEycFNmZVNLNGJ6Qyk=&arananKelime=3.%20Daire,2019/3477,2021/77>, Erişim: 15.11.2022

3.4.3.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri

İndirim kurumunun mükellefe sağladığı finansal avantajları salt indirim oranından kaynaklanan fayda şeklinde değerlendirmenin yeterli olmayacağı düşüncesindeyiz. Bunun yanında özellikle teminat gösterilmesi durumunda ödeme süresinin üç ay daha uzayacağını dikkate aldığımızda finansman sorununun çözümü bakımından mükellefin elinde önemli bir zaman avantajı da (finansal yeterlilik ve paranın zaman değeri bağlamında) gündeme gelebilecektir. Bu müesseseden yararlanıldığı takdirde, açıldığı takdirde oluşabilecek dava masraflarının yüklenilmesi ile emek ve zaman kaybı risklerinin de (ihtimal dahi olsa) bu şekilde daha baştan izale edilmesi mümkün olmaktadır. Bu indirim imkânının tıpkı bir pazarlama stratejisindeki indirim algısı gibi yükümlülere psikolojik olarak tarh edilen vergi ve cezaları ödemeye (dolayısıyla yargı yoluna gitmemeye) teşvik ettiği söylenebilir.

3.4.4. Pişmanlık ve Islah

VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenip beyana dayalı vergiler için geçerli olan bu kurum⁶²¹, yükümlünün subjektif iyi niyetiyle kanuna aykırı hareketinin yol açtığı vergi kaybını gidermesi bakımından ceza hukukundaki faal nedamet (etkin pişmanlık) ilkesine benzeyen ve söz konusu pişmanlık haline hukuki bir sonuç bağlanan bir düzenleme olarak tanımlanabilir.⁶²² Burada suçun kurucu unsurlarından olan hareketin tamamlanmasına rağmen, eylemden sadır olması beklenen neticenin meydana gelmesine yükümlü tarafından mani olunması söz konusudur. Bu noktada subjektif iyiniyet (pişmanlık usûlünün özünü oluşturan) olmazsa olmaz bir önemi haizdir.

⁶²¹ 14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 7338 Sayılı Kanun 26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır. 7338 sayılı Kanun ile pişmanlık kurumundan yararlanma şartlarından olan herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması düzenlemesi, *haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlanılmamış olması* şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla bundan böyle, pişmanlık kapsamında haber verilen vergi türünden farklı bir vergi için başlatılan vergi incelemeleri yahut takdir komisyonu incelemeleri, haber verilen vergi türü bakımından pişmanlık kurumundan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

⁶²² Batı, s. 477

Örneğin emlak vergisinde beyan esasının geçerli olduğu 1980 öncesinde, kamulaştırma bedelinin beyan edilen emlak vergisi matrahını aşamayacağı şeklindeki anayasa hükmü nedeniyle yükümlüler bu düzenlemenin etrafından dolaşmak ve daha yüksek kamulaştırma bedeli alabilmek için pişmanlık kurumunu suistimal ederek (sübjektif iyi niyetten yoksun bir şekilde) matrahlarını yükseltmek için düzeltme beyannamesi vermekteydiler. Yasa yapıcı bu durumu engellemek amacıyla 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanunla VUK'un 371'inci maddesinin son fıkrasını, *pişmanlık hükümlerinin emlak vergisi için uygulanamayacağı* şeklinde değiştirmiştir.⁶²³

Pişmanlığın sübjektif iyi niyet içermesi elzem olduğundan, pişmanlık ve faal nedametın bir unsuru olan ıslah kavramlarının daha ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir. Pişmanlık kelime anlamı olarak yapılan ya da yapılmayan bir işten ötürü memnun olmama hali şeklinde tanımlanmaktadır. Islah ise memnun olunmayan durumun düzeltilmesi veya iyileştirilmesidir. Bu anlamda Türk vergi hukukunda düzenlenen bu müessese memnun olunmayan bir durumdan duyulan pişmanlığı ve bu durumu düzeltme arzusunu hukukileştiren bir işleve sahiptir.⁶²⁴ Bu aşamada devlet esasen tamamlanmış durumda olan bir suç fiilini, henüz tespit edilmeden önce failin kendiliğinden haber vermesi ve belirli şartları sağlaması karşılığında cezalandırmaktan vazgeçmiş olmaktadır.⁶²⁵ Dolayısıyla bu kurum var olan bir uyuşmazlığı ortadan kaldırmaktan ziyade vergi idaresinin ıttılama girdiği tarihten itibaren (idare yönünden) meydana gelmesi muhakkak olan uyuşmazlıkların meydana gelmesini önleyici bir işlev görür.⁶²⁶

Bu yönüyle kurum, kanunun normatif hükümlerinin sertliğini bu kanunun uygulanması esnasında yumuşatmak ve bahse konu uyuşmazlığı kısa yoldan çözüme kavuşturmak amacını gütmektedir. Mükellefin duyduğu pişmanlık, ceza yaptırım uygulanmasını önleyici bir gerekçe olarak kabul edilip, sübjektif iyiniyetini usulsüzlüğü haber vermek suretiyle gösteren mükellef ile idare arasındaki köprüler bütün bütün

⁶²³ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.431-433

⁶²⁴ İmren Peker Kılıçer ve Erkan Kılıçer, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 423, 2016, s.63

⁶²⁵ Hakan Taştan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-2, 2018, s. 150

⁶²⁶ Kızılot ve Taş, s. 158

atılmamakta, vergiye karşı oluşacak direnç ve bu direncin psikolojik meşruiyeti önlenmiş olmaktadır.

Müessesenin kanunda düzenlendiği metin⁶²⁷ dikkate alındığında doğrudan herhangi bir vergi kaybına yol açmayan usulsüzlük fiillerine ilişkin cezaların kapsam dışı olduğu anlaşılmaktadır. Ancak kaçakçılık suçlarının vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın kapsama dâhil edilmesinin altında yatan kamu düzenini bozan sebepleri dikkate aldığımızda, aynı durumun usulsüzlük fiillerinin yol açabileceği hususlar bakımından da geçerli olabileceğini söyleyebiliriz. Bu itibarla kanun metninde yapılan değişiklikle usulsüzlük fiillerine ilişkin cezaların kapsama dâhil edilmesi hem mevcut çelişkinin giderilmesi hem de etkinliğin sağlanması bakımından yerinde olacaktır.⁶²⁸

Bununla birlikte Danıştayın bazı kararlarında^{629, 630} pişmanlık kapsamında kaldırılan vergi ziyai cezası, VUK'un 336'ncı maddesi⁶³¹ kapsamında kesilmiş bir ceza ise, bu durumda pişmanlıktan yararlanan kişi her ne kadar vergi ziyai cezasından kurtulmuş olsa bile usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu durumun yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç olduğu görülmektedir.

VUK'nun 371'inci maddesinin 1'inci fıkrası, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenmesine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber

⁶²⁷ Pişmanlık ve Islah Madde 371: Değişik: 23/1/2008 - 5728/281 md. 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... kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

⁶²⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 4. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, ss.518-519

⁶²⁹ Danıştay 7.Dairesinin 04.06.1987 tarih ve E.1987/174, K.1987/1518 Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/belge/d-7-d-e-1987-174-k-1987-1518-t-04-06-1987/614218/>, Erişim: 17.11.2022

⁶³⁰ Danıştay 3.Dairesinin 23.05.1995 tarih ve E.1995/1636, K.1995/1612 Sayılı Kararı, Aktaran: Batı, s. 481

⁶³¹ (Değişik: 30/12/1980 - 2365/62 md.) Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile (Değişik: 29/07/1998 - 4369/81/A-17 md.) vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaya da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken (Değişik: 29/07/1998 - 4369/81/A-17 md.) vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

vermesi halinde, haklarında vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğine hükmetmektedir. Tabi ki bu müesseseden yararlanabilmek için maddenin devamında yer alan diğer şartların da yerine getirilmesi gerekir.

İlgili kanun maddesinin konuluş maksadı sadece mali amaç olmayıp bunun da ötesinde kamu düzeninin sağlanması hususudur. Zira kamu düzeni bozulunca mali amacın gerçekleştirilebilmesi de pek mümkün olmayacaktır. Ancak vergi idaresinin mevcut görüşünün tam olarak bu yönde olmadığını söylememiz gerekir.⁶³² Hâlbuki zarar ya da muhtelif mahsuplar sebebiyle ödenecek vergi çıkmaması durumunda dahi mükellefleri bu imkândan mahrum bırakmak doğru değildir. Kaldı ki madde metninde zarar veya mahsuplar sebebiyle vergi çıkmadığı takdirde bu kurumdan yararlanılamaz şeklinde kesin ve açık bir belirlemenin yapılmadığı ortadadır. Dolayısıyla Kanunun yasaklamadığı bir durumu genel tebliğ⁶³³ ile uygulamaya kalkışmak verginin yasallığı ilkesine aykırı olacaktır. Bu durumun kanun metninde gerekli değişiklikler yapılmak suretiyle açıklığa kavuşturulması gerekir.⁶³⁴ Danıştay'ın bu konuda verdiği bazı kararlara göre mükellefin pişmanlık yoluyla sonradan beyanname vermesi veya eksik olan matrahın beyan edilmesinden sonra herhangi bir vergi çıkmasa dahi pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu durumda olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce mükellef beyanname vermişse, bundan sonra re'sen matrah tespiti işlemi yapmak söz konusu olmayacaktır.⁶³⁵

Kanun maddesinde *vergi ziyasını gerektiren fiiller* ifadesi yer almaktadır. Burada kastedilenin, *fiil* sonucunda ortaya çıkmış ve somutlaşmış bir vergi ziyayı olup olmadığı belli değildir. Söz konusu ifadeler dikkate alındığında, vergi matrahını azaltan bir fiil mevcut olmasına rağmen geçmiş yıl zararları nedeniyle vergi tahakkuk etmemesi

⁶³² Bkz: 238 sıra no.lu VUK G.T: “.....pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir...”

⁶³³ 238 sıra no.lu VUK G.T

⁶³⁴ Bozdoğanoglu, Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 335, 2016, ss.49-50

⁶³⁵ Geniş açıklama için bkz. Danıştay 4. D., 15.11.1983 tarih ve 604/8920 sayılı kararı, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7396>, s. 51, Erişim: 25.11.2022

durumunda dahi pişmanlığın geçerli olması gerektiği düşünölmekle birlikte, uygulamanın bu yönde olmadığını söylememiz gerekir.

Diğer yandan, bazı kaçakçılık fiillerinin suç teşkil etmesi yahut suçun unsurlarıyla uyumlu olması için vergi ziyayı doğmuş olması gerekli değildir. Örneğin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar kaçakçılık suçu kapsamına alınmıştır. Benzer bir durum sahte belge kullanma fiili bakımından da geçerlidir. Mevcut düzenlemeye göre mükelleflerden bir tanesi sahte belge kullandığı halde vergi matrahı oluşmamış ise yani vergi kaybı söz konusu değilse bu imkândan yararlanamayacak, ancak aynı fiili işleyen ancak vergi kaybına sebep olan başka bir mükellef bu haktan faydalanabilecektir. Bu çelişkili durumun hukuk temelinde ele alınarak çözölməsi kanun yapıcılarının esas görevi olmalıdır.⁶³⁶

Bazı fiiller vardır ki ilk etapta herhangi bir vergi kaybına yol açmasa bile kamu düzenine zarar vermek, vergi-muhasebe düzenini bozmak suretiyle zaman içinde vergi kaybını doğurucu bir zeminin yahut bir zincirin oluşmasına sebebiyet verebilirler. Aslında buradaki hüküm yani *vergi ziyayı cezasını gerektiren* ifadesi kanaatimizce sadece meydana gelmiş bir vergi kaybını değil, aynı zamanda ileride gerçekleşmesi muhtemel olan bir kaybı da içermektedir. Örneğin anlaşmalı olmayan matbaalara belge bastırılması daha önce de ifade edildiği üzere bir kaçakçılık suçudur. Bu fiil ilk etapta yani bir zincirin ilk halkası anlamında somut bir vergi kaybına yol açmaz. Ancak bu halkaya bağlanan diğer halkaların oluşturduğu farazi bir zincirin neticesinde, yani bu belgelerin düzenlenmesi-kullanılması aşamalarında vergi ziyayı ortaya çıkabilir. Dolayısıyla belgelerin sahte olarak bastırılması esnasında önü alınan bir suç zincirinin sonraki aşamalarda bir vergi kaybına yol açması engellenmiş olur.

Bir diğer önemli husus da yine kanun maddesindeki *pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu yetkili makamlara* ⁶³⁷ *bildirenler* ifadesinde yer alan pişmanlık

⁶³⁶ Burçin Bozdoğanöglu, Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri, s.53

⁶³⁷ Haber verilecek makamlar açıkça sayılmadığından Hazine ve Maliye Bakanlığı haricindeki diğer kamu kurumlarına (Cimer, Savcılık, Emniyet gibi) yapılacak ihbarlar da bu kapsamda dikkate alınmalıdır.

şartlarından neyi anlamamız gerektiğidir. Bu ifadenin tümüne baktığımızda bir haber verme eyleminden bahsedilmektedir. Yani burada esas maksat bir haber verme eyleminin tanımlanması ve bu eylemin hangi şartlar çerçevesinde geçerli olacağının belirlenmesidir. Bu itibarla bahse konu cümlede geçen pişmanlık şartları ifadesinden kastedilen süre ile ilgili şartlar olmalıdır. Amaç bahse konu durumun yetkili makamlara hangi süre zarfında haber verilmesi gerektiğinin açıklanmasıdır. Zira durumun yetkili makamlara bildirilmesi esnasında eksik ödenen verginin pişmanlık zammıyla ödenmesi beklenemez.

Yapılan ihbar ilgili makama değil de sehven yetkisi olmayan bir makama yapılmış olsa dahi ihbarın geçerli olması icab eder. Burada esas olan ihbarın somut delillere dayanıyor olmasıdır. Diğer yandan şu hususu da ifade etmek gerekir ki; vergi incelemesi ile takdir komisyonuna sevk kararları, salt sevk edilen vergi türü bakımından pişmanlık talebini engellemektedir.⁶³⁸ Yani burada sadece takdir komisyonuna yahut vergi incelemesine sevk gerekçesi olan olay hakkında pişmanlık talebinde bulunulamayacaktır. Başka olay veya konulara ilişkin olarak talepte bulunulabilecektir.⁶³⁹

Pişmanlık müessesesinden yararlanılmasını engelleyen vergi incelemesinin yükümlü nezdinde başlanmış olması zorunlu olup, sadece evrak üzerinde bulunup henüz işe başlama tutanağı ile mükellef nezdinde bir işlem yapılmadığı (incelemeye başlandığı mükellefe tebliğ edilmediği) takdirde inceleme başlatılmış sayılmaz.⁶⁴⁰ Bununla birlikte söz konusu vergi incelemesinin başlatılmasına 371'inci maddenin 1'inci bendi kapsamında ifade edilen bir ihbar sonucunda karar verilmiş ise, incelemenin başlatılmamış olması pişmanlık müessesesinden yararlanılması için yeterli olmayacaktır.

⁶³⁸ Aksoy, ss.89- 90.

⁶³⁹ Mustafa Korkmaz, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 333, 2016, s. 12

⁶⁴⁰ Arslaner, s.277.

3.4.4.1. Pişmanlık Usulü ve İzaha Davetin Karşılaştırılması

İzaha davet usulüne ilişkin kanun maddesi gerekçesine⁶⁴¹ göre, bu usulün getirilme sebeplerinden birisi olarak, vergi dairesinin ıttılana giren konular bakımından pişmanlık usulünün uygulaması imkânının bulunmadığı durumlarda, harici karineler yoluyla tespit edilen hususlar bakımından inceleme veya takdir komisyonuna sevk öncesinde mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerinin alınmasına ihtiyaç duyulması gösterilmiştir. Bu itibarla pişmanlık usulü ile izaha davet arasında nedensellik ilişkisi bulunduğu söylenebilir. Aynı yakınlık her iki kurumun sonuçları bakımından da mevcuttur. Zira her iki usulün uygulanması neticesinde mükellefin ağır cezai yaptırımlardan korunması suretiyle uyuşmazlık yargıya intikal ettirilmeden çözülecek ve vergi uyumu temin edilmiş olacaktır.

Mükellef pişmanlık konusu usulsüzlüğü idareye bildirmek/haber vermek suretiyle gelecekte ortaya çıkabilecek ağır cezai yaptırımlardan korunmak istemektedir.⁶⁴² Bu duruma benzeyen faal nedamet, ön ödeme ya da gönüllü vazgeçme gibi ceza hukuku kurumlarını ise farklı bir sınıflandırma içinde ele almakta fayda vardır. Zira pişmanlık müessesesi, vergi ceza hukuku bağlamında haber verme tarihinden önce mükellef yönünden doğması muhtemel (haber verme tarihinden itibaren ise idare yönünden muhakkak olan) vergi uyuşmazlıklarının önlenmesine matuf bir işlevi haiz olup kendine özgü kural ve uygulamalara sahiptir.⁶⁴³

Bununla birlikte, TCK'da düzenlenmiş bulunan faal nedamet veya gönüllü vazgeçme⁶⁴⁴ kurumlarında icrai işlemler tamamlanmakla birlikte failin iradesi sayesinde

⁶⁴¹ T.C Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>, s. 19, Erişim: 19.10.2022

⁶⁴² Arslaner, s.278

⁶⁴³ İsmail Işık ve Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 300, 2006, s. 73

⁶⁴⁴ 12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5237 sayılı Kanunun “Gönüllü vazgeçme” başlıklı 36’ncı Maddesi: (1) Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.

eylemin sonuçlarının ortaya çıkması engellenmektedir. Etkin pişmanlıkta⁶⁴⁵ ise bahse konu eylemlerin sonuçları da meydana gelmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla özellikle pişmanlık usulünün, faal nedamet veya gönüllü vazgeçmeden ziyade etkin pişmanlık kurumuna daha yakın olduğunu söyleyebiliriz.⁶⁴⁶

Pişmanlık müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371’inci maddesinde⁶⁴⁷ yer alırken, izaha davet müessesesi aynı kanunun 370’inci maddesinde düzenlenmiştir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler davet konusu tespitle sınırlı olmak üzere VUK’un 371’inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar. Bir verginin pişmanlık kapsamına girebilmesi için öncelikle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş ve beyana dayalı vergilerden olması gerekir. Dolayısıyla VUK kapsamında olmayan gümrük vergileri ile beyana dayalı olmayan motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, tapu harçları gibi konularda yükümlü, pişmanlık müessesesinden faydalanmak için başvuruda bulunamayacaktır.⁶⁴⁸ İzaha davet ise VUK kapsamındaki (beyana dayalı olan ve olmayan) tüm vergi ve diğer mali yükümlülükler bakımından geçerlidir. Diğer bir deyişle buna dair ilgili yasa maddesinde herhangi bir sınırlandırıcı hüküm mevcut değildir.

⁶⁴⁵ 5237 sayılı Kanunun “Etkin pişmanlık” başlıklı 168’inci Maddesi: – Değişik: 29/6/2005 – 5377/20 md. (1) Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflâs, taksirli iflâs (...) (1) suçları tamamlandıktan sonra ve fakat bu nedenle hakkında kovuşturma başlamadan önce, failin, azmettirenin veya yardım edenin bizzat pişmanlık göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle tamamen gidermesi halinde, verilecek cezanın üçte ikisine kadar indirilir verilinceye kadar tamamen tazmin edilmesi halinde ise, verilecek ceza üçte birine kadar indirilir.

⁶⁴⁶ Yaşın, s. 39.

⁶⁴⁷ Değişik: 23/1/2008 - 5728/281 md. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı 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 ziyayı cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi 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 her hangi 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 onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

⁶⁴⁸ Öner, **Vergi Hukuku**, 2018, s. 169

Pişmanlık ve izaha davet kurumlarının her ikisinde odak noktasını oluşturan şey vergi kaybının önlenmesi ve vergiye uyumun sağlanması yönünden mükellef beyanlarının (itiraf ve ikrarlarının) dikkate alınmasıdır. İzaha davet usulünde ön tespiti yapan ve mükellefi izaha çağırانlar idari merciler olmasına karşın pişmanlık kurumunda süreci başlatan ve idareye kendiliğinden bilgi veren mükellefin bizatihi kendisi olmaktadır. İzaha davet kurumunda emare/makul şüphe yeterli iken, pişmanlıkta vergi ziyana sebebiyet verilmesinin mükellef tarafından kabul ve ikrar edilmesi şarttır. İzaha davet kurumunda değerlendirme mercii İzah Değerlendirme Komisyonu iken pişmanlık kurumunda Değerlendirme Masası'dır.⁶⁴⁹

Pişmanlık ile izaha davet usulleri arasında öngörülen zam ve yararlanma koşulları bakımından benzerlikler olsa bile, önemli farklılıkların⁶⁵⁰ bulunduğu da açıktır. Pişmanlık ve ıslah kurumunda mükellefin eksikliğini veya hatasını herhangi bir dış etki altında kalmadan tamamen kendiliğinden bildirmek suretiyle hatasını düzeltme gayreti ön plandadır. Hâlbuki izaha davet usulünde mükellef hakkında yetkili makamlarca yapılmış bir ön tespit ve bu tespitle sınırlı bir davet söz konusudur. Yani vergi ziyana dalalet eden husus idarenin bilgisi dâhilindedir ve bu bakımdan mükellefin subjektif bir iyiniyet sahibi olmasına gerek yoktur. Dolayısıyla izaha davette mükellefin kendiliğinden harekete geçme gibi bir imkânı bulunmamaktadır. Böylece idare tarafından yapılan tespitle sınırlı olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı da ortadan kalkmaktadır.

İzaha davet usulü ile birlikte pişmanlık fırsatını kaçırmış bulunan mükellefe vergi incelemesine sevk kararı öncesinde kendini ifade etme ve daha az cezaya muhatap olma imkânı tanınmaktadır. Zira pişmanlık koşullarını yerine getiren mükellef vergi ziyayı cezası ödemezken, izaha davette %20 oranında indirimli ceza uygulanmaktadır.⁶⁵¹ 6728

⁶⁴⁹ Ceyhan ve Turan, s. 42

⁶⁵⁰ Örneğin izah zammı hesaplanırken ay kesirleri tam ay olarak değil günlük olarak dikkate alınırken, pişmanlık zammı hesabında ay kesirleri tam ay olarak hesaba katılmaktadır. Ayrıntılı açıklama için bkz: 169 sıra no.lu VUK G.T.

⁶⁵¹ Erdem, Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet”, s.161

sayılı Kanunun 22’nci maddesinin Tasarı’da⁶⁵² yer alan gerekçesine baktığımızda izaha davet kurumunun belli yönleri itibariyle pişmanlık kurumunun tamamlayıcısı olarak tasarlandığını görüyoruz. Gerekçe metninde *pişmanlık ve ıslah müessesesinin herhangi bir suretle idarenin ıttılama giren olaylar hakkında uygulanamaması, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamını genişletip mükelleflerin vergiye karşı olumlu davranışları ile daha önceden kaçırdıkları vergileri şimdi beyan etmelerinin sağlanabilmesi ve idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerinin alınabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulması* ifadeleri yer almaktadır.⁶⁵³

Diğer yandan kapsamın belirlenmesi noktasında pişmanlık ile izaha davet kurumları arasında temel bir farkın olduğunu söylememiz gerekir. Pişmanlık müessesesinin kapsamı izaha davetin aksine kanun ile belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370’inci maddesinin son paragrafına göre ise, yasa koyucu izaha davet müessesesinin “kapsamının” belirlenmesini Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakmıştır. Hâlbuki hukuki bir müessesenin en temel unsurlarından olan düzenlemenin kapsamının bizatihi kanunla düzenlenmesi verginin yasallığı ilkesi bakımından daha doğru olacaktır. Zira hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde mükelleflerin ya da bir takım işlem ve süreçlerin idare tarafından istenildiği zaman değiştirilebilmesi, vergilendirme sürecinin öngörülebilirliğine zarar verebilecektir.⁶⁵⁴

Bu minvalde, ilgili yasa maddeleri kapsamında izaha davet vergi kaybına yol açan tüm vergiler bakımından geçerli iken, pişmanlık ve ıslah hükümleri sadece beyana dayalı vergiler bakımından geçerlidir. Bu anlamda izaha davetin vergi türü itibariyle kapsadığı alanın pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsadığı alandan büyük olduğu

⁶⁵² TBMM, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/728) ile Plan ve Bütçe Komisyon Raporu”, Sayı: 404, 2019, s. 5, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>, Erişim: 06.10.2022

⁶⁵³ Ceyhan ve Turan, s. 32.

⁶⁵⁴ “Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder.” Ayrıntılı açıklama için bkz. Mehmet Altundış, Hukuki Güvenlik İlkesi, **Yasama Dergisi**, Sayı 10, 2008, s. 61.

söylenebilir. Ayrıca, izaha davet uyumsuzluk çıkma ihtimali daha fazla olan konuları esas almaktadır. Zira pişmanlık usulünde bir anlamda usulsüzlüğü kabul ve itiraf edip talepte bulunan taraf zaten mükellefin kendisi olduğu için bildirimden itibaren uyumsuzluk çıkma ihtimali ortadan kalkmaktadır. Hâlbuki izaha davet kurumunda mükellefin izaha davet edilmesi ile başlayan süreç uyumsuzluk çıkması bakımından daha hassas ve kırılgan bir mahiyettedir.⁶⁵⁵ Diğer yandan pişmanlık kurumu VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen tüm suçlar bakımından geçerliken, izaha davet aynı maddenin sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu bakımından kanun maddesinin b) fıkrasında öngörülen parasal sınırların altında kalınması durumunda geçerlidir.

Sonuç olarak, izaha davet kurumunun pişmanlık müessesesinden daha yaygın ve geniş mükellef kesimleri nezdinde etkin bir şekilde uygulanmasının, mükelleflerin (vergi kontrolünden/denetiminden kaçamayacakları düşüncesiyle) pişmanlık kurumuna daha fazla iltifat etmelerine neden olabileceği düşünülmektedir. Bu itibarla, izaha davet kurumu ne kadar çok mükellef nezdinde yaygınlaşır ve etkin bir şekilde uygulanabilirse mükelleflerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyerek özellikle vergi cezalarından bütünüyle kurtulma maksadına matuf olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanma tercihlerini güçlendirecektir. Bu itibarla, izaha davet kurumunun, salt kendi hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan bir takım avantajlar doğurmayacağı aynı zamanda (güçlü bir vergi idaresi ve denetimi olması kaydıyla) pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı teşvik etmek suretiyle pozitif bir dışsalılık oluşturacağı kanaatindeyiz.

3.4.4.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri

213 sayılı V.U.K'nun 370'nci maddesine göre kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Yani mükellefler ziyaa uğrattıkları bir verginin bulunması durumunda izah zammıyla birlikte %20 oranında kesilecek olan bir

⁶⁵⁵ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, s. 342.

vergi ziyaı cezasını ödemek durumundadırlar. Ayrıca bu durum vergi incelemesinin yapılmasına da mani değildir. Yani pişmanlık kapsamına girebilecek bir konunun izaha davet kapsamında çözüme kavuşturulması halinde, gerek vergi ziyaı cezasının bir kısmının (%20'si) kesilmesi gerekse vergi incelemesi yapılabilmesi gibi hususlar mükellef açısından pişmanlık kurumunun daha tercih edilebilir olmasına yol açmaktadır.

Dolayısıyla mükelleflerin izaha davet kurumuna dâhil olmadan evvel pişmanlık hükümlerinden yararlanmalarının kendileri açısından daha avantajlı olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, etkin işlemeyen bir denetim sistemi ve vergi idaresinin mevcudiyeti durumunda usulsüzlüklerinin ortaya çıkma ihtimalini düşük gören mükellefler elbette ki pişmanlık kurumundan yararlanmayı daha az tercih edeceklerdir. Bu itibarla barışçıl çözüm usullerinin sadece yasal alt yapısının ya da icrasının eksiksiz olması yeterli değildir. Bu usullerden beklenen sonuçların hedeflendiği şekilde gerçekleşebilmesi için aynı zamanda çok iyi işleyen bir denetim sistemine ihtiyaç vardır. Aksi takdirde sadece mükellefin vicdanına (sübjektif iyiniyetine) bırakılmış bir pişmanlık müessesesi yasal olarak ne kadar mükemmel olursa olsun, beklenen amaçları gerçekleştirmekten uzak kalacaktır.

İzaha davet kurumundan yararlanmak için ön tespit tarihine kadar konuyla ilgili ihbarda bulunulmamış olma şartı söz konusudur. Böyle bir şartın mevcudiyetinin (izaha davetin amacının kamu yararı olduğu hususu dikkate alındığında) kamu yararı amacına hizmet etmeyeceği açıktır. Aksine ön tespiti konu bazı bilgi ve belgelerin bir ihbar neticesinde vergi idaresinin ıtılama girmiş olması kamu yararının tesis edilmesi bakımından ilgili düzenlemenin amacına daha uygun olacaktır.⁶⁵⁶

Kaldı ki, vergilendirmeye ilişkin belli bir meselenin vergi dairesinin ıtılama girmiş olmasının kendiliğinden ya da dışarıdan yapılmış bir ihbar sonucu olup olmamasının mükellefin izaha davet edilmesi bakımından bir farkı yoktur. Zira izaha davet kapsamında mükellefi çağıran bizzat idarenin kendisi olduğundan mükellefin sübjektif açıdan iyiniyetli olup olmaması önemsizdir. Bu itibarla “ihbarda bulunulmamış

⁶⁵⁶ Sezer, s. 2401

olma” şartının kaldırılmasının, mükelleflerin vergiye uyumunun arttırılması ve izaha davetin etkinliği bakımından büyük fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Zaten ihbar sebebiyle pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma imkânı kalmayan mükelleflerin ayrıca izaha davet kurumundan yararlanmasının da önüne geçilmesi, izaha davetin getiriliş maksadına aykırı olacağı gibi birçok idari işlemin vergisel uyumsuzluk haline gelmesine yol açarak, idari ve yargısal düzlemde yönetsel, zamansal ve finansal maliyetleri arttıracaktır.

3.4.5. Uzlaşma

213 sayılı Kanunun Ek.1’inci maddesinde yer alan ve Almanya’dan örnek alınan⁶⁵⁷ bu müessese (tarhiyat sonrası uzlaşma) 19.02.1963 tarihli 2015 sayılı Kanunda değişiklik yapan 4369 sayılı Yasa ile yürürlüğe girmiştir. 04.12.1985 tarihinde kabul edilen 3239 sayılı Kanun kapsamında ise Ek 11’nci madde ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Farklı kanun maddelerinde düzenlenen bu iki uygulamanın niteliği, ihbarnamenin düzenlendiği tarihten önce veya sonra olması durumuna göre değişmektedir. Re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilecek vergi, resim, harç, vergi ziyai cezası ile öngörülen parasal sınırları aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Ayrıca ilgili kanun maddesinde yapılan son değişiklikle⁶⁵⁸ beraber (370’inci maddenin b bendi kapsamında kesilen cezalar hariç) izaha davet kapsamında kesilen indirimli cezalar için ayrıca uzlaşma müessesesinden yararlanılması mümkün hale gelmiştir.

VUK’un Ek.1’nci maddesine göre, mükellef tarafından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince

⁶⁵⁷ Almanya’daki uzlaşma uygulaması, 1977 yılında Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmıştır. Ancak söz konusu müessese Mahkeme kararlarına dayanarak fiili bir biçimde uygulanmaya devam etmektedir. Bkz: Arslaner, s. 35

⁶⁵⁸ 213 Sayılı VUK. Madde 376: 7194 sayılı kanunun 26 ncı maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 07.12.2019.....2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir.

nüfuz edememe ile VUK'un 369'uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya aynı Kanunun 116, 117 ve 118'nci maddelerinde ifade edilen vergi hataları⁶⁵⁹ ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu ve son olarak yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunun ileri sürülmesi durumunda, uzlaşma yoluna başvurulabilir.

Bununla birlikte 213 sayılı Kanun dâhilinde son yapılan değişiklikle⁶⁶⁰ beraber 213 sayılı Kanunun 370'inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kesilen indirimli vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Yani 01.01.2020 tarihinden itibaren izaha davet kapsamında (bilmeyerek sahte fatura kullanma sebebiyle) kesilen yüzde 20 indirimli vergi ziyayı cezası için uzlaşma yoluna başvuru imkânı kalmamıştır. Diğer yandan 7338 sayılı Kanun kapsamında VUK'un Ek 1 ve Ek 11'inci maddelerinde yapılan değişikliklere⁶⁶¹ göre 5.000.-TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamına alınması mükelleflerin vergiye uyumu bakımından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

VUK'un ek 1 ila ek 12'nci maddelerinde yer alan düzenlemeler ihbarname yoluyla tebliğ edilen vergi ve cezalar bakımından⁶⁶² yükümlü ve vergi idaresinin anlaşması suretiyle uyumsuzluğun yargısal bir ihtilaf haline getirilmeden idari aşamada çözüme kavuşturulmasını amaçlamaktadır. Bu kurum hukuki dayanağı kanun olan bir vergiyi ve cezayı idari bir işlemle kaldırdığından verginin yasallığı ile suçta ve cezada kanunilik ilkeleri bakımından mahsurlar veya çelişkiler içerdiğine yönelik tartışmalar

⁶⁵⁹Vergi hatalarının düzeltilmesi için idareye başvurma imkânı varken, aynı sebeplerle uzlaşma yolunun da açık tutulduğunu ifade etmek gerekir.

⁶⁶⁰Ek Madde 1: Ek: 19/2/1963 - 205/22 md.; Değişik: 22/7/1998 - 4369/18 md., 11/08/1999-4444/7 md. Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (5736 sayılı kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ibare) (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere (7194 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2020)kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç(*)) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

⁶⁶¹ 14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlandı.

⁶⁶² Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler bakımından geçerlidir.

mevcuttur. Zira bahse konu ilkeler kapsamında bir vergi ve ceza, ancak yasa ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır.⁶⁶³ Öyle ki, uzlaşmaya başvuru şartlarından olan yanılma hali VUK'un 369'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Yanılma halinde mükellef 369'uncu madde kapsamında vergi aslı hariç olmak üzere vergi cezası ve gecikme faizi ödemekten muaf tutulmaktadır. Ancak yanılma gerekçesiyle ek 1 veya ek 11'inci madde kapsamında uzlaşma kurumundan yararlanan bir mükellef ise vergi aslından tamamen ya da kısmen kurtulma imkânına kavuşmaktadır. Bu itibarla yanılma gerekçesiyle uzlaşma dışında diğer idari ve yargısal yollara başvuran bir mükellef ile uzlaşmaya başvuran mükellef arasında sağlanan muafiyet ve avantajlar bakımından eşitsiz bir durum söz konusudur.⁶⁶⁴

Uzlaşma tutanağı ile vücut bulan (tarhiyat öncesi ve sonrası) uzlaşma, aynı hukuki sonucu isteyen vergi idaresi ile mükellefin iradelerinin uyuştugu iki taraflı (birel) idari bir işlemdir. Uzlaşma yönetmelikleri, ilgili tebliğler gibi metinler ise, VUK'un uzlaşmaya ilişkin hükümlerinin ülke genelinde tutarlı bir şekilde uygulanması için kanunun verdiği yetkiye istinaden yapılmış genel idari düzenlemelerdir.⁶⁶⁵

Bununla birlikte, üzerinde anlaşmaya varılarak imza altına alınmış uzlaşma tutanağının hukuki niteliğine dair kesin bir belirleme yapılmadığını söylememiz gerekir. Yargı organları tutanağı iki taraflı bir sözleşme olarak kabul etmekle birlikte hukuki niteliği noktasında kesin ve bütüncül bir niteleme yapmaktan kaçınmışlardır. Kaldı ki, uzlaşma müessesesinin vergi hukuku içinde istisnai bir uygulama olduğu dikkate alındığında, uzlaşma tutanağının idari veya özel hukuk sözleşmesi olmayıp, nevi şahsına münhasır bir hukuki niteliği bulunduğu söylenebilir.⁶⁶⁶ GÜNEŞ'e göre, uzlaşma tutanağı iki taraflı ve kendine özgü bir işlem olup, idare tarafından gerçekleştirilmiş ancak idari olmayan bir sözleşme türüdür. Ayrıca uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğü ilkesinden taviz verilmiş olup, bu suretle vergi cezalarının ortadan kaldırılması, söz konusu cezaların ceza hukuku anlamında bir niteliği bulunmadığına dair görüşlere kuvvet kazandırmaktadır. Bu itibarla, söz konusu kurum, nadir görülen bir takdir yetkisi

⁶⁶³ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.449-450

⁶⁶⁴ Adil Nas, "Vergi Cezaları ve Gecikme Faizini Kaldıran Bir Neden Olarak Yanılma", **MHD-Cilt: 8, Sayı: 92, 2012, s. 43**

⁶⁶⁵ Yılmaz, s. 3

⁶⁶⁶ Arslaner, s. 30

dâhilinde cebir, yasallık ve eşitlik ilkelerinin zarar görme ihtimalinin bulunduğu bir biçimde icra edilmektedir.⁶⁶⁷

Uzlaşma tutanağı iki taraflı olarak tesis edilen bir işlem (sözleşme) ⁶⁶⁸ olduğundan diğer idari işlemler bakımından yargı yoluna gidilebilse bile üzerinde uzlaşılan bir konu hakkında (Anayasa Mahkemesi'ne belli konular bakımından bireysel başvuruda bulunma hakkı dışında)⁶⁶⁹ yargı yoluna gidilmesi düşünülemez.⁶⁷⁰ Kaldı ki 213 sayılı VUK'un Ek 7'nci maddesinde yapılan düzenleme⁶⁷¹, üzerinde uzlaşmaya varılan bir husus bakımından idari yargıya başvurma imkânını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca usulen hukuka uygun bir şekilde tanzim edilmiş uzlaşma tutanağı bakımından Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir.⁶⁷²

Vergi hukukunda yasallık ilkesinin sıkı bir biçimde uygulanması nedeniyle irade özgürlüğü ve sözleşme serbestisi ilke olarak yer almamaktadır. Ancak istisnai olarak uyuşmazlıkların çözümü noktasında kanunla belirlenen şartlar muvacehesinde irade özgürlüğü ve sözleşme serbestisi tanındığı görülmektedir. Bağlı yetki ile kanunda yer alan vergi ve cezayı cebren tahsil etmekle görevli bulunan vergi idaresine (uzlaşma komisyonu) istisnai (sui generis) ve nevi şahsına münhasır bir takdir yetkisi verilmiştir.

⁶⁶⁷ Güneş, ss.203-204

⁶⁶⁸ Dnş. 3.D., 27.05.1999, E: 1998/3766, K: 1999/2187: Uzlaşmaya varıldığına dair tutanak, tek taraflı işlem değil iki taraflı sözleşme niteliğinde olduğundan geri alınamayacağı; bu nedenle, tutanağın iptali yolundaki uzlaşma komisyonu kararının yok hükmünde olduğu hk.; Dnş. 3. D., 20.09.1995, E: 1994/3105, K: 1995/2514: Uzlaşmaya varıldığına dair uzlaşma komisyonu kararının, idari davaya konu edilemeyeceği hk.

⁶⁶⁹ 3/4/2011 tarih ve 27894 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6216 sayılı yasanın 45'inci maddesinde sadece Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bakımından bireysel başvuru yolu kapatılmıştır. Dolayısıyla uzlaşma gibi Anayasa ile değil kanunla yargı denetimi dışında bırakılan işlemler için bireysel başvuruda bulunmak imkânının her zaman söz konusu olduğuna ilişkin geniş açıklama için bkz. Şenol Kocaer, AİHM (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, 2014, s. 36.

⁶⁷⁰ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, 1.Baskı, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2018, s. 125

⁶⁷¹ Ek: 19/2/1963 - 205/22 md.; Değişik: 23/6/1982 - 2686/47 md. müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir...

⁶⁷² Bkz. Danıştay 4.Dairesi, E. 2007/5632, K. 2009/3225 ve T. 04.06.2009, https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDI0dWlnOXFpOHpsUDFZd3drNnNTWFFaYy9UV3VSbUZWV5OGx4TnpIeGJHbmdwZlFtWHpkN2Z1QVlldnhyWmFaYmdkaURRd25zaUF1dDhiVTRLmFFRMmVlaGV0ekt2VzV2aWlueWVPbXp3bjQ3VWhDenVESzd5Y1lOb3BjMnM2N0ZC_WGRlckMwNUNOWGQ5aHpuK3ZYVlNhbUVGVWtLMEhhNGNVStKbDJEaU5aaig0aGJnSkFwanzlMUFCaitJeik=&arananKelime=4.%20Daire,2007/5632,2009/3225, Erişim: 15.11.2022

Öyle ki, Anayasanın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre Cumhurbaşkanına dahi aşağı ve yukarı sınırlar dâhilinde indirim ve oranlarda değişiklik yapabilme yetkisi verilmesine karşın, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelik kapsamında uzlaşma komisyonuna vergi ve ceza miktarını tespit etme yetkisi verilmiş olup, bu yetkinin sınırları belli olmayıp çok daha geniş kapsamlıdır.⁶⁷³

Cumhurbaşkanına tanınan bahse konu yetki ceza normlarına ilişkin değildir. Hâlbuki idare Anayasanın 38'inci maddesinde yer alan cezalarda kanunilik ilkesinin rağmına vergi aslı ile birlikte kesilen cezalar bakımından da yetkilendirilmiş bulunmaktadır.⁶⁷⁴ Kanaatimizce, idareye tanınan bu takdir yetkisinin kullanımında objektif kriterlerin bulunmadığı ve ağırlıklı olarak sübjektif değerlendirmelerin etkili olduğu dikkate alındığında, anayasanın yasallık, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından potansiyel mahsurlar bulunduğu açıktır. Bu sebeple istisnai olarak verilmiş nevi şahsına münhasır bu takdir yetkisinin kullanımının belli objektif kriterlere bağlı hale getirilerek sınırlandırılmasının, zikredilen anayasal ilkelerinin tecellisi bakımından gerekli olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte uzlaşma kapsamında indirim tabi tutulan vergi ve cezalar bu aşamada henüz kesinleşmediğinden, uzlaşma kurumunun verginin yasallığı ilkesine kategorik olarak tamamen aykırı olduğunu söylememiz mümkün değildir.

Zira kanunilik ilkesi içinde kalınarak, diğer bir deyişle kanun izin verdiği takdirde ceza kesilmesi yahut kesilen cezanın tahsil edilmesinden vazgeçilmesi öngörülen yasal şartlar çerçevesinde mümkündür. Bu durumun vergi hukukuna yansımaları ilgili olarak VUK'un 115'inci ve 6183 sayılı Kanunun 106'ncı maddelerinde düzenlenen "terkin" müessesesi örnek olarak gösterilebilir.⁶⁷⁵ Yasa koyucu bu mevzuda idareye özel ve istisnai bir af yetkisi vermiş gibi görünmektedir. Ancak bu yetkinin yeterince çerçevelenmediği eleştirisi getirilebilir. Öyle ki özellikle vergi aslına getirilen bir af yetkisi ile sınırları belirsiz bir indirim imkânı sağlanması bu eleştirilerin odak noktasıdır.

⁶⁷³ Mehmet Küçükaya, "Uzlaşma Kurumu ve Verginin Yasallığı İlkesi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2011, ss.634-635

⁶⁷⁴ Küçükaya, a.g.m, s. 636

⁶⁷⁵ Eroğlu, s. 164

Bu bağlamda yasal olarak ihdas edilmiş uzlaşma kurumunun bizatihi kendisinin kanunilik ilkesine kategorik olarak aykırı olmadığını düşünmekle birlikte, uzlaşma düzenlemesinin içeriğine ve icrasına yönelik özellikle eşitlik ve adalet ilkeleri bakımından bazı eksikliklerin ve aykırılıkların olduğu muhakkaktır.

213 sayılı VUK'un 11'inci ek maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılan ancak üzerinde uzlaşmaya varılamayan⁶⁷⁶ vergi ve cezalar için henüz dava açma süresi başlamamış olup, genel hükümler çerçevesinde tarhiyat yapıldıktan sonra (ihbarname kuralına göre) dava konusu yapılabilecektir.⁶⁷⁷ Şunu da ifade etmek gerekir ki mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kaybetmek istemiyorsa tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından vazgeçtiğini yazılı olarak vergi idaresine bildirmesi gerekmektedir.⁶⁷⁸ Aksi takdirde VUK'un Ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrası mucibince uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumunda bahse konu vergi ve cezalar bakımından tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

VUK'un ek 11'inci maddesi kapsamında, tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi inceleme raporlarına istinaden yapılacak tarhiyatlar bakımından geçerlidir. Henüz tarhiyat gerçekleştirilmeden evvel üzerinde uzlaşma sağlanan konular bakımından dava yoluna gidilemeyeceği gibi hiçbir merciye şikâyetle bulunulması mümkün değildir. İmzalanan inceleme tutanağında yer alan uzlaşmaya ilişkin istek ifadesi uzlaşma talebi olarak kabul edilir.

VUK'un ek 7'nci maddesinin dördüncü paragrafına göre, ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresinde yapılan uzlaşma talebi verginin tahakkuk etmesine mani olduğu gibi, yargı yoluna gitme süresini de uzatmış olmaktadır. Aynı maddenin ikinci paragrafına göre, uzlaşma talebinden önce başvuruya konu vergi veya ceza için mahkemeye başvurulmuşsa, uzlaşma süreci tamamlanana kadar söz

⁶⁷⁶“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz” madde metninin tamamı için bkz. 213 Sayılı VUK Ek Madde 11.

⁶⁷⁷ Fatih Acar, Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 171, 2002, s. 28.

⁶⁷⁸ Coşkun, s. 65

konusu dava işlemez, herhangi bir nedenle dava bir sonuca bağlanırsa bu karar hükümsüz addedilir. Ayrıca, uzlaşma talebinde bulunulduğu halde yargıya başvurulması durumunda, uzlaşma talebi kabul edilmez. Uzlaşma kararından sonra dava açma süresi sona ermeden mahkemeye başvurulması durumunda ise uzlaşma kararı iptal edilerek davanın sonucu beklenir.⁶⁷⁹

Bununla birlikte, uzlaşma kurumu bazı durumlarda mahkeme kararları karşısında dahi öncelenebilmektedir. Eğer mükellef uzlaşma talebinde bulunduğu halde vergi mahkemesinde dava açmışsa uzlaşma süreci tamamlanmadan dava görülememekte, hatta dava herhangi bir sebeple karara bağlansa bile bu karar hükümsüz sayılmaktadır. Görüldüğü üzere uzlaşma komisyonu kararı kesinleştiği takdirde, bu karara esaslı bir ayrıcalık tanınmış olup, vergi mahkemesi kararları karşısında dahi bir önceliğe sahip kılınmıştır.⁶⁸⁰

İki taraflı bir şekilde kurgulanmış bulunan uzlaşma süreci komisyonlar vasıtasıyla yürütülür. Şunu da ifade etmek gerekir ki, uzlaşma komisyonları niza konusu olan vergi ve cezalar hakkında hukuki bir değerlendirme ve tespit yapamazlar. Bu itibarla komisyonların yargı organı niteliği bulunmadığı açıktır.⁶⁸¹ Bununla birlikte, tarhiyat sonrası uzlaşmanın temin edilemediğine dair komisyonca imza altına alınan tutanağın mahiyeti veya bu tutanakla düzenlenmiş bulunan husus tek yanlı irade ile alınan, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari karar niteliğini haiz olmaktadır. Burada yürütülmesi zorunlu olan işlem bağlı yetki kapsamında verginin tahakkuk ettirilmesi işlemleri olmaktadır. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin 3'üncü bendi'nin d) fıkrasında⁶⁸² düzenlenen idari işlem kapsamında yer alan bahse konu kararlara yönelik olarak dava açma süresi içinde yargı yoluna gidilmesi mümkündür.⁶⁸³

⁶⁷⁹ Batı, s. 431

⁶⁸⁰ Güven Karakoç, Vergi Tarhiyatlarına Karşı Mükelleflerin ve Ceza Sorumluların Başvuru Yolları, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 507, 2008, s.51.

⁶⁸¹ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Değişik 3.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 1999

⁶⁸² İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı.

⁶⁸³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 333

Vergi idaresi uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanağın imzalanması üzerine bağlı yetki kapsamında tarh ve tahakkuk ettirilen verginin tahsil işlemlerine başlamak durumundadır. Diğer yandan, uzlaşma kapsamında belirlenen vergi ve cezalar görece sübjektif bir değerlendirme içerdiğinden vergi idaresini temsil eden komisyonun takdir yetkisi bulunduğu konusunda görüş birliği mevcuttur.⁶⁸⁴ Uzlaşmanın sonuçlarının uygulanması ise, kanuni idare ilkesi icabı idare açısından bağlı yetki konusudur. İdare uzlaşma tutanağı kapsamında yer alan mutabakatın gereğini yapmak zorundadır. Ancak (tarhiyat öncesi) uzlaşma masasının kurulmasına dair kanun maddesindeki “uzlaşabilir”, “izin verebilir” ifadeleri idarenin bu aşamada (uzlaşmadan yararlanma şartlarının değerlendirilmesine yönelik) bir takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise belirtilen sebeplerden sadece *vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması* bakımından idarenin takdir yetkisinin bulunduğu söylenebilir. Bu kanun hükümlerinin mükellef tarafından anlaşılmaması meselesini idare serbest olarak değerlendirme hakkına sahiptir. Sayılan diğer sebepler bakımından ise (tarhiyat sonrası uzlaşma için) idareye takdir hakkı verilmemiştir.⁶⁸⁵

3.4.5.1. Uzlaşma ve İzaha Davetin Karşılaştırılması

VUK'ta uzlaşma kurumuna ilişkin belirgin ve yeterli bir tanımlama bulunmamakla birlikte, söz konusu usulün vergi idaresi ile mükellef arasında vergi aslı ve cezaları üzerinde yürütülen pazarlık görüşmesi sonucunda mutabık kalınan (iki taraflı) idari bir sözleşme olarak nitelendirilmesi mümkündür.⁶⁸⁶ Dolayısıyla uzlaşma usulünden farklı olarak izaha davette tek taraflı bir irade beyanı söz konusudur. Mükellefin idarenin tek taraflı beyanları karşısında kullanabileceği alternatifler izahta bulunma ya da bulunmama şeklinde tezahür etmektedir. Bu minvalde uzlaşma usulünde mükellefin

⁶⁸⁴ Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 130

⁶⁸⁵ Üstün, *a.g.e.*, ss. 259-261

⁶⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, s. 185

sürece olan katılımının, izaha davete kıyasla hukuki bakımdan daha etkili ve işlevsel olduğu ifade edilebilir.

Diğer yandan VUK'un Ek 7'nci maddesine göre uzlaşma sağlanması durumunda ilgilisi mükellef tarafından vergi ve cezaya karşı dava açılması söz konusu değildir. Hâlbuki izaha davet kapsamında izahı reddedilen mükellef tarafından çekinceli olarak verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına dair sınırlayıcı bir yasal düzenleme bulunmadığından bahse konu beyanlara karşı mükellef tarafından dava yoluna gidilmesi mümkün görünmektedir. İhtirazi kayıt konusuna ilişkin tartışmalara çalışmamızın ilgili bölümünde geniş bir biçimde yer verilmiştir. İndirimli vergi ziyai cezasına ilişkin olarak ise, ihbarname tebliğ edilmesi nedeniyle yargı yoluna başvurulması bakımından herhangi bir belirsizlik ve tartışma mevcut değildir.

Uzlaşma kapsamına giren vergi ve ceza türlerine ilişkin olarak (VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen fiiller hariç) genel itibariyle bir sınırlama söz konusu değildir. İzaha davet uygulamasında ise VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen istisnai hüküm kapsamında (kasıt olmaksızın) sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilini işleyenlerin izaha davetten yararlanması bakımından herhangi bir engel söz konusu değildir. Her iki kuruma ilişkin kapsam belirlenirken dolaylı ve dolaysız vergiler şeklinde bir ayrıma gidilmemiştir. Bu sebeple asıl yüklenicileri nihai tüketiciler olan dolaylı vergileri vergi dairesine ödemekle sorumlu kişilerin izaha davetten yararlandırılmaları mümkündür.

Diğer yandan, katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler, ilgili mal veya hizmetleri satın alan tüketiciler tarafından malın fiyatı içinde ödenmektedir. Ancak bazı durumlarda bu vergilerin ödenmesinden sorumlu olan kişiler yasanın kendilerine yüklediği görevleri ifa etmeyip, kendilerine ait olmayan bu vergileri (görevlerini suiistimal etmek suretiyle) adeta bir finansman kaynağı olarak kullanmaktadırlar. Üstelik ön tespite konu olabilecek böyle bir suistimale imza atan vergi sorumlularının izaha davetten yararlandırılmak suretiyle ağır cezai yaptırımlardan korunmaları kanaatimizce vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durumdur. Bu sebeple dolaylı vergileri ilgilendiren konuların İngiltere'de

olduğu gibi uzlaşma ve izaha davet kapsamında çıkartılmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.⁶⁸⁷

İzaha davet kurumu inceleme, takdir komisyonu ve tarhiyat aşamaları öncesinde uygulanan bir süreç olması hasebiyle tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmadan ayrılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, inceleme veya takdir sonucu tespit edilen somut bir vergi ziyayı olgusu söz konusu iken, izaha davette bu tür somut olgular henüz mevcut değildir. İzaha davet usulü, uzlaşmadaki gibi inceleme ve takdir gibi hazırlayıcı işlemler yerine komisyonca yapılan ön tespit ile mükellefin beyanlarına bağlı olmaktadır. İzaha davet kapsamında tahakkuk ettirilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna gidilebilmesi mümkünken, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için dava açılabilmesi söz konusu olamaz.⁶⁸⁸

Son yapılan değişiklik⁶⁸⁹ ile izaha davetin düzenlendiği kanun maddesinin (b) fıkrası kapsamında kesilen ceza⁶⁹⁰ için uzlaşma imkânı kalmamıştır. Esasen belirli parasal sınırların aşılması halinde sahte belge kullanma fiilinin kasıt unsuru taşımadığına hükmedip izaha davet kapsamına dâhil eden bir anlayışın, aynı fiile yönelik olarak (370/b) kesilen indirimli vergi ziyayı cezasını uzlaşma kapsamına almaması kendi içinde çelişkili bir duruma işaret etmektedir. Kaçakçılık fiillerinin uzlaşma kapsamında yer almadığı düşünüldüğünde, idarenin yasa koyucu tarafından belirlenen parasal sınırların altındaki bir sahte belge kullanma fiilini izaha davet kapsamına alıp, uzlaşma kapsamından çıkarması manidardır. Burada asıl sorun, kasıt unsurunun salt parasal bir sınıra bağlanması suretiyle ilk düşmanın yanlış iliklenmesi olmuştur. Bu sebeple VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiillerin tümünün herhangi bir parasal sınıra yahut şarta bağlı olmaksızın izaha davetin kapsamından çıkartılmasının mevcut veya muhtemel çelişkileri ortadan kaldıracığı düşünülmektedir.

⁶⁸⁷ Arslaner, s.285

⁶⁸⁸ Erdem, "Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum -İzaha Davet-", s.160

⁶⁸⁹ Ek Madde 1: 7194 sayılı kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2020, kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç(*) .. idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

⁶⁹⁰ %20 oranında hesaplanan İndirimli Vergi Ziyayı Cezası

Diğer yandan izaha davet uygulamasından yararlanan mükellefler ödemeye ilişkin şartları yerine getirmezlerse izaha davet imkânlarından yararlanma şansları da yok olmaktadır. Hâlbuki uzlaşmada ödemelere ilişkin takvim mükellef tarafından yerine getirilmese bile süreç bütünüyle ortadan kaldırılmamakta ve mevcut koşullar altında yürütülmektedir. Dolayısıyla izaha davet kurumunun bu yönü itibarıyla uzlaşma kurumundan ziyade pişmanlık müessesesine benzediğini söylemek mümkündür.⁶⁹¹

İki usul arasındaki bir diğer farklılık ise, üzerinde uzlaşılan matrah ve döneme ilişkin olarak (uzlaşmaya konu hususlar bakımından) vergi incelemesi yapılması söz konusu olmadığı halde izaha davet usulünde öngörülen şartların (beyan ve ödeme) yerine getirilmiş olması durumunda dahi tarhiyatın ikmali bakımından vergi incelemesi yapılabilecek olmasıdır.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda söz konusu cezalar bakımından ayrıca indirim uygulanması söz konusu olmadığı halde, izaha davete göre her iki fıkra (a ve b) bakımından kesilen indirimli vergi ziyai cezaları için ayrıca cezada indirim uygulanması mümkündür.⁶⁹² Üstelik a) fıkrası kapsamında kesilen ceza için, ayrıca “uzlaşma” seçeneği de mevcuttur.

Diğer yandan uzlaşma ve izaha davet komisyonları birer yargı organı olmadıklarından dolayı, vergi mahkemeleri için geçerli olan sürelerin uzaması durumu, uzlaşma talepleri ile izahatı bulunma süreleri için geçerli olmayacaktır.⁶⁹³ Şunu da ifade etmek gerekir ki, uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesine ilişkin olarak herhangi bir süre öngörülmemişken, VUK’un 370’inci maddesinin (c) fıkrasına göre izahın değerlendirilmesine ilişkin sürenin belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bırakılmıştır. Bu minvalde 519 no.lu Tebliğ’de yapılan düzenlemeye göre yetkili komisyonun mükellefin izahını 45 gün içinde değerlendirmek suretiyle sonuca bağlaması ve tebliğ etmesi gerekmektedir. Söz konusu (idari) süre’nin hukuki niteliği “düzenleyici” olması sebebiyle süreye uyulmaması halinde herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir.

⁶⁹¹ Erdem, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum -İzaha Davet-”, s.161

⁶⁹² Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.464-465

⁶⁹³ Kızılot, s.268

Ancak mükellef hakları ve vergi düzeni bakımından bu süreye uyulması büyük önem arz etmektedir.

Uzlaşma komisyonları tarafından gerçekleştirilen görüşmelerde subjektif unsurlar etkili iken Ön Tespit Ve İzah Değerlendirme Komisyonu'nun değerlendirdiği emare ve izahlar görece somut maddi delil niteliğini haiz bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşmadan yararlanmaya ilişkin öngörülen başvuru şartları son derece muğlak ve geniş tutulmuşken, izaha davete ilişkin başvuru şartları ile indirilecek ceza oranı, VUK'un 370'inci maddesi ve 519 no.lu Tebliğ hükümleri kapsamında görece katı kural ve kaidelere bağlanmıştır. Bunun sonucu olarak uzlaşma kurumunun izaha davete oranla daha gevşek ve kuralsız yapısı, mükelleflerin izaha davetten yararlanma isteklerini azaltabilecektir. Üstelik her halükârda inceleme sonucunda uzlaşma imkânından yararlanabileceğini düşünen mükellefler, izaha davet kapsamında öngörülen beyan ve ödeme şartlarını yerine getirme noktasında olumsuz bir tercihte bulunacaklardır.

Sonuç olarak, günümüz dünyasında her türlü ekonomik ve mali bilgiye/veriye elektronik ortamda ulaşmak mümkün olduğundan müzakerelerin objektif kriterlere dayalı olarak yapılması teknik açıdan daha kolay hale gelmiştir. Bu itibarla idari çözüm usullerinin birbirlerine olan negatif dışsallıkların ortadan kaldırılması bütünsel bir bakış açısı ile tüm çözüm usullerinin etkinliği artıracaktır.

İdari çözüm usullerinin olumsuz dışsallık oluşturması, daha fazla vergi incelemesi/takdir komisyonu çalışması ile işyükü ve zaman maliyetine yol açacağından, söz konusu dışsallıkların önlenmesine yönelik yasal ve idari tedbirlerin ivedilikle alınmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

3.4.5.2. Vergilendirme Sürecine Etkileri

Uzlaşma kurumunun uygulanmasında diğer barışçıl yöntemlerde olduğunun aksine indirim oranlarına ilişkin herhangi bir sınır belirlenmemiştir. Pişmanlık ve Islah, Cezalarda İndirim ve İzaha Davet uygulamalarında indirim konusu yapılacak tutarlara

ilişkin olarak belli bir sınır ya da sınırlama (vergi/ceza) mevcutken, bu imkân uzlaşma kurumunda komisyonun takdir yetkisine, insiyatifine bırakılmıştır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesinde herhangi bir kanuni sınır ya da sınırlamanın bulunmaması ve yetkinin tamamen komisyonlara bırakılması mükellefler bakımından farklı ve hatta eşitsiz uygulamalara sebep olmaktadır. Bu durum vergide eşitlik, belirlilik ve adalet ilkelerini zedelemek suretiyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz yönde etkilemektedir.⁶⁹⁴

Bunun için uygulanabilecek azami ve asgari indirim miktarlarına ilişkin objektif bir kısım kriterlerin⁶⁹⁵ ve/veya şartların⁶⁹⁶ ihdas edilmesinin, bahse konu belirsizlikleri ve eleştirileri ortadan kaldıracığı düşüncesindeyiz. Kaldı ki uzlaşma kurumunun temel gayesi, yükümlülerin kendilerine has (sübjektif) bir takım şart ve durumların vergi idaresi tarafından dikkate alınması suretiyle vergi ve ceza tutarının belirlenmesinden ibarettir. Bu amacın realize edilmesi bakımından somut ölçüt ve şartların belirli bir marj çerçevesinde esas alınması, sürecin daha etkin ve adil bir şekilde işletilmesini sağlayacaktır.

3.4.6. Kanun Yolundan Vazgeçme

Kanun yolu, hukuka aykırı olduğu iddia edilen kararların tekrar incelenmesini ve gerekirse değiştirilmesini sağlayan *yarı idari yarı yargısal*⁶⁹⁷ bir hukuki başvuru hakkı olarak tanımlanabilir. Kanun yolu ile mahkemeler tarafından verilen kararların bir üst yargı mercii tarafından hukuki denetiminin yapılması temin edilmiş olur. Olağan kanun yolu kesinleşmemiş kararlara karşı geçerli bir yol iken, olağanüstü kanun yolu

⁶⁹⁴ Mustafa Korkmaz, “Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 332, 2016, ss.82-83

⁶⁹⁵ Azami ve asgari sektörel indirim oranları belirlenmesi gibi.

⁶⁹⁶ Bilançolara ilişkin bir kısım büyüklükler, rasyolar gibi.

⁶⁹⁷ Doğan Şenyüz, “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, **MHD-Cilt: 16, Sayı: 185, 2020, s. 1165**

kesinleşmiş yargı kararlarının, kanunda sayılan usule ve esasa ilişkin yargılama hatalarının mevcudiyeti durumunda tekrar tetkik edilmesini sağlayan bir usuldür.⁶⁹⁸

VUK'un 379'uncu maddesine göre KYV (Kanun Yolundan Vazgeçme) uygulaması, mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle bildirilen lazımül icra bir vergi tarhı ya da ceza kesme işlemine karşı açılan davalar bakımından geçerlidir. Söz konusu vergi ve ceza mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmiş olmalıdır.

VUK'un 116'ncı maddesine göre vergi hatasına istinaden açılan davalar ile İYUK'un 27/4 maddesi kapsamında ihtirazi kayıtla verilen beyannameler kapsamındaki tarhiyatlar bakımından açılan davalar ihbarnamelerin tebliğ edilmesi üzerine açılmış davalar olmadıklarından KYV'den yararlanmaları söz konusu değildir. Ayrıca 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlere ilişkin davalar da KYV haricinde bulunmaktadır.

Bu itibarla müessese kapsamında istinafa açık vergi mahkemesi kararları ile temyize açık bölge idare mahkeme kararları için (Danıştay'ın bozma kararı üzerine yeniden karar verilenler hariç) KYV'den yararlanmak mümkündür. Vergi ve bölge idare mahkemelerinin nihai ve kesin kararları için idareye başvuru yapılması ise söz konusu değildir. Son olarak Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı temyiz yolu açık olmasına rağmen, bunların verdikleri kararlar bakımından KYV uygulanmayacaktır.⁶⁹⁹

Görüldüğü üzere VUK'un 370'inci maddesi kapsamında tahakkuk ettirilen ve mükellefe bir ceza ihbarnamesi yoluyla tebliğ edilen indirimli vergi ziyai cezası bakımından KYV usulünden yararlanılması mümkündür. Ancak VUK'un 370'inci maddesinde öngörülen şartlara uygun olarak mükellefin kendisi tarafından verilen beyanname kapsamında ödenen vergi asılları için aynı imkân söz konusu olamayacaktır.

7194 sayılı Kanun ile 2020 yılı başından itibaren geçerli olan düzenleme kapsamında mükelleflerin re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlara konu vergi ve cezalar

⁶⁹⁸ Batı, s. 585

⁶⁹⁹ Şenyüz, "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", ss.1174-1176

için açılan vergi davalarının temyiz veya istinaf aşamasında bu kanun yollarını kullanmaktan tek taraflı olarak imtina etmeleri halinde, vergi idaresinin bahse konu vergi ve cezalarda KYV kapsamında indirim uygulaması mecburidir. Bu kapsamda davacının başvuru dilekçesini idareye verdiği aşamada vergi tahakkuk etmekte ve bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca yargılama giderleri de davacıdan istenememektedir.⁷⁰⁰

ÖNER'e göre KYV kapsamında zikredilen avantajlar "kanun yoluna başvurma aşamasında uzlaşma" olarak nitelendirilmiştir.⁷⁰¹ Elbette ki söz konusu uygulamanın geniş anlamda bir uzlaşma yönü olduğu inkâr edilemez, ancak teknik açıdan bakıldığında her iki müessese arasında önemli farkların olduğu görülecektir. Uzlaşma uygulamasında hem vergi idaresi hem de mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunması mümkündür. Mükellefin uzlaşma talebinde bulunması durumunda idarenin bu başvuruyu kabul etme mecburiyeti kanunda düzenlenmiş "kanun hükümlerine nüfuz edilemesi, yorum farkları" gibi bir takım şartlara bağlanmıştır. Ancak kanun yolundan vazgeçme uygulamasında mükellefin uzlaşma şartlarını sağlamak gibi bir mecburiyeti yoktur. Ayrıca kanun yolundan vazgeçme uygulamasında, idarenin mükellefin başvurusunu reddetmek gibi bir yetkisi bulunmayıp, vergi aslı ve/veya cezalarına uygulayacağı indirim oranları, uzlaşma uygulamasının aksine yasada öngörülmüş durumdadır. Bu sebeplerle söz konusu uygulama kanaatimizce uzlaşmadan ziyade cezada indirim müessesine daha yakın görünmektedir.

Bu usûlün izaha davet ile arasındaki farklılıkların benzerliklerinden daha çok olduğu kanaatindeyiz. Zira her iki usulün uygulandığı aşama ve süreçlerin farklılığı niteliklerinin benzemesine mani olmaktadır. İzaha davet bu anlamda yargısal aşama öncesinde uygulanan pür idari bir süreç olduğu halde, KYV usulü yargısal aşamaya intikal etmiş vergisel uyuşmazlıkların ilk derece mahkemesi kararı sonrasında tekrar idari bir çözüme imkân veren (yarı yargısal yarı idari) nev'i şahsına münhasır bir niteliği haizdir. Zira bu usûl yoluyla kesinleşmemiş bir mahkeme kararı üzerine idari başvuruda bulunmak suretiyle uyuşmazlığın sona erdirilmesi sağlanmaktadır. Bu sebeple yargı

⁷⁰⁰ Düzenlemeye ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 20.02.2020 tarihinde 517 sıra no.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır.

⁷⁰¹ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 244

süreciyle başlayıp, idari süreçle sona eren (yargısal ve idari boyutları olan) melez bir çözüm usulü olarak nitelendirilebilir.

İki usul arasında sürecin başlatılması bakımından da farklılık bulunmaktadır. KYV'den mükellefin davacı sıfatıyla yararlanması mümkün olduğu halde izaha davet sürecinin başlatılması tamamen idarenin insiyatifinde bulunmaktadır. İzaha davet usulünde mükellef tarafından yasada öngörülen şartların yerine getirilmesi üzerine incelemiden vazgeçen idare olduğu halde, KYV usulünde kanun yolu hakkından vazgeçen mükellefin kendisi olmaktadır. Bu iki usul arasındaki en önemli ve belirgin benzerliğin ise uygulanan indirimler olduğu söylenebilir.

ŞENYÜZ'e göre *yargı kararını gerekli kılan fakat aynı zamanda idari başvuruya dayanan yargı dışı bir çözüm içeren KYV'nin karma nitelik taşıdığı* açıktır. Müessese yargı ve idare ayağı olan iki sütun üzerinde işletilmektedir.⁷⁰² Aynı gerekçelerle BOZDOĞANOĞLU kurum için *alternatif uyumsuzluk çözüm yolu* tanımlamasını yapmaktadır.⁷⁰³

DOĞRUSÖZ ve YAKAR'a göre, kanun yolundan vazgeçme müessesesi VUK açısından yeni bir düzenleme olarak kabul edilse de, daha önce çıkarılan af kanunlarına ilişkin hükümlerin sürekli hale getirilmesi olarak da nitelendirilebilir. Müessese 6545 sayılı Kanun ile İYUK'ta yapılan düzenlemelere göre oluşturulan yargılama usulleri çerçevesinde uygulanacaktır.⁷⁰⁴ Dolayısıyla uygulamada öngörülen indirim oranlarının dava konusu miktarlara göre değişiklik arz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durum aynı durumda olan mükelleflerin aynı haktan yararlanmaları sırasında farklı indirim oranlarına tabi olmaları sonucunu doğurmak suretiyle maddi anlamda eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkarmıştır.⁷⁰⁵

⁷⁰² Şenyüz, "Uyumsuzluk Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması", s. 1169

⁷⁰³ Bozdoğanoglu, "Vergi Uyumsuzluklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelemesi", s. 963

⁷⁰⁴ Bumin Doğrusöz ve Soner Yakar, "Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi", **MHD**-Cilt: 16, Sayı: 190, 2020, s. 2743

⁷⁰⁵ Doğrusöz ve Yakar, a.g.m, s. 2757

Kanun yolundan vazgeçme uygulamasının HMUK'un 307'nci maddesinde yer alan "feragat" müessesine benzediği ifade edilebilse bile aynı olmadıkları bir gerçektir. Feragat *davacının talep sonucundan (başvuru hakkından değil) kısmen veya tamamen vazgeçmesi* şeklinde tanımlanmaktadır. Feragat başvurusu mahkemeye yapılırken, kanun yolundan vazgeçme başvurusu doğrudan idareye yapılmaktadır. Kanun yolundan vazgeçme usulünde ise vazgeçilen şey davanın sonucu değil, istinaf ve temyiz yollarından yararlanma hakkıdır. Feragat davacının mahkemeye yapacağı tek taraflı bir irade beyanı ile hitama ererken, kanun yolundan vazgeçmede ilgili başvuru dilekçesinin kabul için vergi idaresi tarafından ön kontrolden geçirilmesi icab etmektedir. Feragat davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine kadar yargılamanın her aşamasından uygulanabilecek bir müessese iken, kanun yolundan vazgeçme sadece istinaf veya temyize açık mahkeme kararlarının verilmesi aşamasında başvuru süresi içinde söz konusu olmaktadır. Feragat uygulamasında davacı herhangi bir menfaat elde etmezken, diğerinde ceza indirimi şeklinde maddi bir takım avantajlar sağlanmaktadır. Bu hususların dışında yargılama giderlerinin ödenmesi bakımından da her iki uygulama bakımından farklar vardır.⁷⁰⁶

Dolayısıyla kanun yolundan vazgeçme müessesesini *sınırlandırılmış ve kanunlara bağlanmış* bir "kanun yolundan feragat" uygulaması olarak değerlendirebiliriz. Bununla birlikte yargının iş yükünü azaltma ve tahsilatı hızlandırmaya matuf bu usulü, idari bir çözüm yolu olarak göremeyeceğimiz gibi yargısal bir çözüm usulü olarak da kabul edemeyiz.⁷⁰⁷ Zira burada uyuşmazlığa ilişkin verilmiş bir mahkeme kararı mevcuttur. Mahkeme kararına karşı kanun yolundan vazgeçilerek indirimlerden yararlanılmaktadır. Dolayısıyla burada mükellef, uyuşmazlığın çözümü için önce yargıya başvurmak suretiyle bir mahkeme kararının ortaya çıkmasına yol açmakta, daha sonra ise kanun yolundan vazgeçerek idari bir anlaşmaya yönelmektedir.

⁷⁰⁶ Bozdoğanoglu, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelemesi", ss.965-967

⁷⁰⁷ Doğrusöz ve Yakar, s. 2744

DOĞRUSÖZ ve YAKAR, bu çözüm usulünü *diğer çözüm yolu* olarak isimlendirmektedir.⁷⁰⁸

Kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda uygulanacak ceza indirimleri bakımından istinaf ve temyiz yolu için aynı oranlar öngörülmüştür. Uygulamanın amacının yargı yükünü hafifletmek olduğu düşünüldüğünde iki yargı yolu için aynı oranların uygulanması ve söz konusu imkânın sadece ilk derece vergi mahkemeleri bakımından geçerli olmaması yerinde olmamıştır. BATI'ya göre istinaf yolundan vazgeçmek aynı zamanda temyiz kanun yolundan vazgeçme anlamına geleceği için yargı yüküne olumlu etkisi daha fazla olacaktır. Bu sebeple istinaf yolundan vazgeçme karşılığında uygulanacak indirim oranının yükseltilmesi daha doğru olacaktır.⁷⁰⁹

Biz de ilke olarak bu görüşe katılmakla birlikte, her istinaf kararının temyize götürülme hakkı bulunmadığını ifade etmek isteriz. Dolayısıyla kanun yolundan vazgeçildiği takdirde indirim oranı yükseltilecek olan istinaf kararlarının, yargı yüküne daha fazla olumlu tesir etmesi bakımından temyize götürülebilecek (temyiz hakkı olan istinaf kararları) nitelikte olmalarına dikkat edilmesi gerekir. Bu sebeple, sadece istinaf ve temyiz kanun yolları bakımından değil, ayrıca istinaf kanun yolu bakımından da “temyize götürülebilecek istinaf kararları” ve “temyize götürülemeyecek istinaf kararları” şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesi (indirim oranlarının farklılaştırılması bakımından) yerinde olacaktır. Bunun haricinde bahse konu imkândan sadece istinaf ya da temyiz gibi kanun yollarına başvurmaktan vazgeçenlerin değil, aynı zamanda ilk derece vergi mahkemesine başvurduğu halde davanın görülmesinden vazgeçen mükelleflerin yararlandırılmasının da yargının iş yükünün azaltılması ve vergiye uyumun sağlanması bakımından ciddi faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

⁷⁰⁸ Doğrusöz ve Yakar, s. 2747

⁷⁰⁹ Batı, s. 633

3.5. İzaha Davet Kurumunun Mükellef Hakları Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi ilişkisinin bütünüyle zora ve baskıya dayandığı bir anlayıştan, halk iradesinin yansıdığı yasal belge ve normlara dayalı olarak gönüllülük ilkesinin öne çıktığı bir anlayışa evrildiği bir düzlemde mükellef haklarının önem kazanmaya başladığı görülmektedir.⁷¹⁰ Söz konusu haklar, mükelleflerin itiraz haklarını mündemiç olduğu gibi, idari işlem ve kararların öngörülen ilke ve usullere göre tesis edilmesi zorunluluğunu da içermektedir. Mükellef haklarının tarihsel kökleri, “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin ilk defa düzenlendiği 1245 tarihli Magna Carta Sözleşmesi’ne kadar gitmektedir.⁷¹¹

Mükellef hakları, vergi ilişkisinin tarafları arasında daha adil ve dengeli bir ilişkinin kurulabilmesi açısından son derece önemlidir. Zira kamu gücüne istinad eden ve mükellefe nazaran üstün ve ayrıcalıklı yetkilere sahip vergi idaresi fiili olarak uzman personelle (vergi müfettişi, hazine avukatı gibi) mücehhez çok güçlü denetim araçlarına da sahip bulunmaktadır.⁷¹² Bu gücün dengelenmesi ve mükellefler aleyhine keyfi şekilde kullanılmaması bakımından bahse konu hakların anayasalarda yer alan vergileme ilkeleri ile yakın bir ilişkisi bulunduğunun göz ardı edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

⁷¹⁰ ABD Kongresi 1998 yılında çıkardığı bir yasa ile bir takım önemli ve yapısal değişikliklerin gerçekleştirilmesini sağlamıştır. Buna göre, vergi mükelleflerine yükümlülüklerini rahatlıkla yapmalarını temin edecek şekilde yardımcı olunacağı; vergi kanunlarının adil şekilde uygulanmasının önemsendiği; merkez, bölge ve vergi dairesi şeklindeki üçlü hiyerarşik yapının yerine ihtiyaçları ortak veya benzer mükellef gruplarına ayrı ayrı hizmet verecek organizasyon birimlerinin kurulacağı; yeni anlayışın odak noktasının salt gelir toplamak değil, onun da ötesinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının temin edilmesi olduğu, hususları uygulamaya geçirildi. Bu meyanda, mükelleflerin karşılaştıkları sorunları teşhis etmek ve çözmek noktasında mükellef gözüyle bakılmasının ve bu çerçevede kaliteli hizmet vermek suretiyle nizaların büyümeden çözüme kavuşturulmasının nitelikli bir vergi idaresi ile gerçekleştirilebileceği kabul edildi. Mükelleflerle IRS arasındaki iletişim ve işbirliği’nin önem kazanması ve karşılaşılan sorunların üstesinden bu anlayışla gelinebileceği fikrinin güçlenmesine dair bkz. Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)**, Ankara: T.C Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366, 2005, s. 246.

⁷¹¹ Duran Bülbül, “Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları”, **MHD-Cilt: 14**, Sayı: 167, 2018, s. 3037

⁷¹² Erdem Utku Çakır, “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 184, 2020, s. 970

Mükellef hakları genel ve özel olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel haklar anayasal güvenceye bağlanmış olup, tüm mükellefler bakımından geçerlidir. Özel haklar⁷¹³ ise salt vergi kanunlarında yer alan özel uygulama ve müesseselere ilişkindir. Anayasanın 10, 20, 35, 36, 73 ve 74'üncü maddelerinde yer alan haklar⁷¹⁴ genel haklardır.

Uluslararası andlaşmalar, mükellef hakları bildirgeleri, anayasa ve kanunlar esasen mükellef haklarının istinad ettiği üst hukuksal kaynaklardır. Tarihsel sürece baktığımızda halkın yönetime katılmasının bir görünümü olan anayasal mücadelenin vergi kaynaklı olarak başladığını görmekteyiz. Bu minvalde siyasi rejimlerin vergi ilişkisi sayesinde demokratikleşmeye başladığını söylememiz abartılı olmaz. Bir vatandaşlık görevi olarak kabul edilen vergiyi, günümüzde hak ve özgürlüklerin bir bedeli olarak gören fikirler de mevcuttur. Demokratikleşme anlayışının idareye yansıması “iyi yönetim hakkı” olarak kabul edildiği takdirde mükelleflerin vergi ilişkisi dâhilinde daha aktif ve katılımcı olması beklenmelidir.⁷¹⁵

Bu yansımanın (iyi yönetim ilkesi) bir örneği olarak, 2001 yılında gerçekleştirilen değişiklikler kapsamında, 1982 Anayasası'nın 40'ıncı maddesine *Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır* hükmü eklenmiştir.

Nice Zirvesinde 2000 yılında kabul edilen temel haklar bildirgesinin 41'inci maddesi “iyi idare” ilkesini düzenlemiştir. Ayrıca Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 1977 tarihli bir kararında iyi yönetim kapsamında uyulması gereken beş ilke belirlenmiştir. Bunlar, savunma, bilgi alma, hukuksal yardım ve temsil, gerekçe, başvuru yollarının belirtilmesi haklarıdır.⁷¹⁶

⁷¹³ Uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, düzeltme talebi hakkı, şikâyet yolu ile müracaat hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, tecil-terkin-taksitlendirme hakkı, vergi incelemesi sırasındaki haklar, cezalarda indirim hakkı, özgelge talep hakkı, mahsup ve iade hakkı gibi.

⁷¹⁴ Verginin kanuniliği ve belirliliği hakkı, bilgi edinme ve dilekçe hakkı, mükellefiyete ilişkin bilgilerin ve ticari sırların gizliliği hakkı, kanun önünde eşitlik hakkı, özel hayatın gizliliği, hak arama hakkı gibi.

⁷¹⁵ Çam, ss.149-150

⁷¹⁶ Resolution (77) 31, Protection de l'individu au regard des actes de l'administration, akt. Gözübüyük, Tan, s. 378

Anayasalar ve uluslararası belgelerde kendine yer bulan mükellef hakları, kanun ve idarenin genel düzenleyici işlemleri yoluyla da ihdas edilmektedir. Örneğin buna ilişkin olarak vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin haklarının neler olduğuna dair VUK'un 134 ila 148'inci maddelerinde ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olup, ayrıca usul ve esaslar hakkında yönetmelik çıkarılmıştır. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin⁷¹⁷ 14'üncü maddesine göre Rapor Değerlendirme Komisyonlarının (RDK) gerekli gördükleri durumlarda ya da karşı tarafın talebi üzerine vergi inceleme raporu hakkında mükellefi dinlemeleri mümkündür.⁷¹⁸

Dinlenilme hakkının bariz bir örneğini teşkil eden bu hakkın aynı zamanda, mükelleflerin izaha davet kapsamında ön tespit hakkında açıklama yapmak üzere davet edilmelerinin inceleme sürecindeki izdüşümü olarak değerlendirilebilir. Hatta bu açıklama imkânının sadece RDK'larda değil incelemenin her aşamasında mümkün olması ve bu hakkın icrası esnasında mükellefin avukat ya da müşavirini yanında bulundurması (mükellef haklarıyla yakın ilişkisi bulunan) savunma hakkının etkin bir şekilde sağlanması bakımından gereklidir.

Bu gelişmelerin ışığında pek çok demokratik ülkede olduğu gibi ülkemizde de mükellef haklarına ilişkin olarak (idari düzeyde) çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Mükellef Hakları Bildirgesi⁷¹⁹'nin ilan edilmesi bunlardan biridir. Bu bildirmede kişisel veriler, bilgi edinme hakkı, vergilemede eşitlik, adalet, yasallık ilkelerine uyum gibi konularda taahhütler verilmiştir. Takiben "Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi"⁷²⁰ çıkarılmıştır. Rehber kapsamında mükelleflerin sahip oldukları *genel haklar olarak dilekçe ve bilgi edinme hakkı, kamu denetçisine başvuru hakkı, dava ve temsil hakkı, eşit muamele hakkı, özel haklar olarak uzlaşma, pişmanlık, indirim, düzeltme, gibi idari*

⁷¹⁷ 31.11.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷¹⁸ Duran Bülbül, "Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Yeni Yaklaşımlar", **LHD-Cilt:14**, Sayı: 168, 2016, ss.6688-6689

⁷¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim: 19.10.2022

⁷²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014, <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2015/07/mukelleflerin-haklari-ve-odevleri-rehberi-eki.pdf>, Erişim: 19.10.2022

çözüm usullerine başvuru hakkı, şikâyet yoluyla müracaat, ödeme emrine itiraz, mahremiyet, tecil ve taksitlendirme, ödeme, mahsup ve iade gibi haklar ile yerine getirmekle sorumlu oldukları görevler yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Beyannamesi kapsamında taahhüt edilen hususlardan bazıları,⁷²¹ *açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vermek; 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu hükümleri çerçevesinde her türlü bilgi ve belgeyi yararlanmasına sunmak; vergi konusundaki gelişmeleri internet sayfası, basılı yayımlamak ve e-posta sistemi ile duyurmak; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesi ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107'nci maddesi çerçevesinde mükelleflerin şahsi ve gizli bilgilerini açıklamamak ve kullanmamak,* gibi hususlardır. Bunların haricinde ilgili beyanname kapsamında vergilendirme ve vergi denetimine dair bazı hakların da verildiği görülmektedir.

Ayrıca bilgi edinme hakkının kullanımının usul ve esaslarını içeren 09.10.2003 tarih ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 5'inci maddesine göre *kamu kurum ve kuruluşları bu Yasada öngörülen istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak; bilgi edinme başvurularını etkin, hızlı ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.*

İyi yönetim hakkı, öngörülebilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında hukuki güvenlik unsuru ile birlikte yönetimde liyakat, etkin bir idare, mali sürdürülebilirlik ve vatandaş katılımını içeren bir kavram olarak tanımlanabilir.⁷²² Bu hak aynı zamanda Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi'nde yer alan unsurlar ile yakın bir ilişki içindedir. "İyi Yönetim" kavramı ilk kez müstakil bir hak olarak "Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı"⁷²³ belgesinde düzenlenmiştir. Ülkemizde ise bu kavram Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında

⁷²¹ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, 2020, ss.276-282

⁷²² SIGMA, Kamu Yönetimi İlkeleri, 2017, <https://sigmaweb.org/publications/Principles-Public-Administration-Overview-Turkish.pdf>, ss.5-6, Erişim: 19.10.2022

⁷²³ Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi, <https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, Erişim: 19.10.2022

Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde *iyi yönetim ilkeleri* şeklinde yer almaktadır. Bu ilkelere bazıları *yasallık, ölçülülük, eşit muamele, tarafsızlık, kazanılmış haklara saygı, dinlenilme ve savunma hakkı, kararların gerekçeli olması* gibi haklardır.

İzaha davet bu haklardan dinlenilme, savunma ve adil yargılanma hakları ile yakın bir ilişki içindedir. Örneğin ilgili kanun maddesinde öngörülen şartlara uygun olarak (ihtirazi kayıt konulmak suretiyle) verilen beyannameye karşı dava açılması bakımından “hak arama özgürlüğü” kapsamında adil yargılanma hakkının korunması gündeme gelecektir.

“Dinlenilme Hakkı”, kişinin hukuki durumunu etkileyen idari bir işlemin yapılmasından evvel, ilgilisinin kendisini savunabilmesini ve açıklama yapabilmesini içermektedir. Bu aynı zamanda idarenin işleme kaynaklık eden maddi vakanın açıklığa kavuşturulması bakımından etkili bir araçtır. İzaha davet kurumunda ise vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan önce hukuki durumu etkilenecek olan mükellefe ön tespit dayandığı emarelere ilişkin olarak açıklama yapma imkânı tanınmakta ve izahının yeterli görülmemesi durumunda işletilecek süreç hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.⁷²⁴

Ancak VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasında düzenlenen “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma” fiiline ilişkin ön tespitler bakımından mükellefin açıklama yapmasına imkân verilmediğini ve yasada öngörülen beyan ve ödemeye ilişkin şartların yerine getirilmemesi halinde doğrudan incelemeye sevk edileceğine dair kendisine bilgilendirme yapıldığını ifade etmemiz gerekir. Hâlbuki kanun maddesinin değişmeden önceki ilk halinde (b) bendi kapsamında yer alan ön tespitler bakımından mükellefe açıklama yapma imkânı verilmekteydi. Dinlenilme hakkının mükellef hakları bakımından önemi dikkate alındığında ilgili maddenin (b) fıkrası kapsamında açıklama yapma hakkının ilgisinin elinden alınmış olması, özellikle mükellef hakları bakımından son derece olumsuz bir gelişme olmuştur.

⁷²⁴ Çam, ss.152-154

Son olarak şu hususu ifade etmek isterim ki, VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrasında düzenlenen konulara ilişkin olarak izaha çağrılan mükelleflerin savunmalarını daha sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri bakımından ön tespiti kaynaklık eden harici karinelerin neler olduğunun ilgili izaha davet yazısında açıkça belirtilmesi gerekir. Aksi halde bilgiye erişim, etkin savunma, dinlenilme haklarının kısıtlanması gibi ihlaller söz konusu olabilecektir.⁷²⁵ Bu itibarla mükellefin izaha davet edildiğı yazıya ön tespiti istinat ettiğı bilgi ve belgelerin eklenmesine ilişkin yasal bir düzenleme yapılmasının, adil yargılanma, bilgi edinme, silahların eşitliğı gibi hukuki korunmaya mühtasır ilkelere uyumluluk ve mükellef hakları bakımından gerekli olduğu düşünölmektedir.

3.6. İzaha Davet Kurumunun Vergiye Gönüllü Uyum Bakımından Değerlendirilmesi

Çalışmamızın muhtelif yerlerinde ifade ettiğimiz üzere izaha davet kurumunun temel ihdas amaçlarından belki de en önemlisi, diğeri bir deyişle dolaylı olarak kamu finansmanının etkinliğinin artırılması ve uyuşmazlıkların önlenmesine yahut çözölmüne katkı sağlayan kök sebebi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun temin edilmesidir. Vergiye gönüllü uyum öz itibariyle mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemlerine yönelmemelerinin kendiliğinden içsel bir dürtü ile temin edilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Vergiye gönüllü uyumu açıklayan başlıca iki teori bulunmaktadır. Bunlardan birincisi "Rasyonel Tercih Yaklaşımı"dır. Bu teoriye göre birey terciğini belirlerken bir takım ekonomik etmenleri dikkate alır. Örneğın gelir düzeyi, vergi oranlarının seviyesi, yakalanma olasılığı ve cezaların büyüklüğü gibi faktörler bireylerin daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe şeklindeki tercihlerini belirler. İkinci teori ise "Ahlaki Duygular Teorisi"dir. Bu teoriye göre bireylerin vergi ödeme ya da ödememe tercihlerini belirlemede vergi algısı başrol oynamaktadır. Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, denetimlerin yetersizliğini ve mevcut yaptırımların caydırıcı olmadığını gösterdiğinden,

⁷²⁵ Çam, s. 156

bireyin yakalanma olasılığını düşürecek ve böylece vergi uyumu olumsuz yönde etkilenecektir.⁷²⁶

Ayrıca şunu da ifade etmem gerekir ki, vergi sisteminin adil olmadığı şeklindeki bir olgu ya da algı vergiye karşı gösterilecek mükellef davranışlarını son derece olumsuz etkileyecektir. Bu minvalde, yatay ve dikey adalet ölçütleri dikkate alınmadan yapılacak her türlü düzenleme özellikle bilinçli mükelleflerin vergi kaçırma ya da kaçınma eylemlerini körüklemekten başka bir etki yapmayacaktır.⁷²⁷

İzaha davet kavramı, verginin ziyaa uğradığına ilişkin emarelere⁷²⁸ dayanarak yetkili merci tarafından yapılan ön tespit hakkında mükelleflerden belirli süre⁷²⁹ içinde açıklama istenmesidir. Böylece izah sonrasında ziyaa sebebiyet vermediği anlaşılan mükellefler takdire ya da incelemeye sevk edilmeyecek yahut ziyaa sebebiyet verdiği anlaşılsa bile belirli şartlarla⁷³⁰ indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerin uygulanmasından kaçınılacaktır. Bu uygulama ile birlikte idare ve mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıklar azalacağından, idarenin zaman ve işgücünü daha etkin ve verimli kullanması mümkün olacaktır.⁷³¹

Mükelleflerin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden evvel verginin kayba uğratıldığına dair bir takım ön tespitlere dayanılarak izaha davet edilmesi, vergi denetiminin mükellefi tedirgin eden ve belirsizlik düşüncesine yol açan (inceleme süreleri bakımından) etkilerini azaltarak vergiye olan direnci zayıflatacaktır.⁷³²

⁷²⁶ Müslüm Gümüş, Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 341, 2017, ss.100-101

⁷²⁷ Sercan Yavan, Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler ve İdari Uygulamalar, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 324, 2015, ss.163-164

⁷²⁸ İdare verginin ziyaa uğradığına ilişkin ön tespitlerini yaparken bir takım harici karinelere yola çıkmaktadır. Bu harici karineler tapu daireleri ve bankalardan, BA-BS formlarından veya bir takım risk analizlerinden elde edilen verilerin analiz edilmesi suretiyle elde edilmesine dair ayrıntılı açıklama için bkz. Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 292

⁷²⁹ Buradaki süre hak düşürücü niteliktedir ve davete ilişkin olarak ek süre söz konusu değildir.

⁷³⁰ İzaha davetten yararlanabilmek için tespit edilen vergi farkını ve izah zammını süresi içinde ödemek yeterlidir. İndirimli vergi ziyai cezası için ise ihbarname düzenleneceği için burada ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük bir sürede ödeme durumu söz konusu olacağı hakkında bkz. Hasan Bak, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İzaha Davet Süreci ve Doğru Bilinen Yanlıklar, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 319, 2019, s. 96

⁷³¹ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 222.

⁷³² Sağır, s.96

Bununla birlikte, izaha davet edilen mükellef ön tespit yoluyla ortaya konulan bulguları kabul edip vergi ve cezayı ödemiş olsa bile vergi idaresinin izaha davet ettiği konuya ilişkin olarak yeniden bir inceleme başlatmasına ve tarhiyatı ikmal etmesine mani bir durum bulunmamaktadır.⁷³³

Bu minvalde izaha davet kurumunun ilgisine hakkındaki iddialara karşı açıklama yapma imkânı sağlaması ve izahın kabul edilmesi durumunda incelemeye sevk kararı verilmemesi, vergi idaresine ve sistemine olan güveni artıracığından bireylerin vergiye gönüllü olarak uyum sağlama iradesi güçlenecektir. Bununla birlikte, mükellef tarafından yapılan izahın reddedilmesi durumunda dahi, ilgili kanun maddesinde öngörülen beyan ve ödeme şartlarının yerine getirilmesine müsteniden ağır cezai yaptırımların söz konusu olmaması, uyuşmazlığın yargı yoluna götürülmesi tercihini azaltacak yahut ortadan kaldıracaktır.

Sonuç olarak, izaha davet sayesinde vergisel uyuşmazlıklar idari aşamada barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturulacağı gibi, inceleme ve takdir komisyonu çalışmalarının öncelikli ve gerekli konulara hasredilmesi suretiyle vergi idaresinin asıl görevlerine odaklanması mümkün hale gelecektir. Öyle ki, 2012-2016 yılları arasında yapılan bir çalışmaya istinaden denetlenen mükelleflerin toplam mükellef sayısına oranının sadece %2 düzeyinde olduğu ve bunun da %80'inin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma konularına münhasır olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple, fayda-maliyet dengesi yönünden rasyonel olmayan ve uzun yıllar süren vergi incelemeleri yerine, performansa yönelik stratejik ve risk bazlı denetimlerin icrası, inceleme oranını yükselteceği gibi incelemelerin kalitesini de artıracaktır.⁷³⁴ Bu doğrultuda, mükelleflerin ve vergi idarelerinin vergilendirme sürecine bağlı açık ve gizli maliyetleri azalacağından mevcut vergi sistemi gönüllü uyum çabalarını desteklemiş olacaktır.⁷³⁵

⁷³³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, 44.Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018, s. 73

⁷³⁴ Bülbül, “Mükellef Hakları ve Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım: İzaha Davet Müessesesi”, s. 2131

⁷³⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2018, ss.176-177

3.6.1. Vergi ve Ceza Algısının Vergi Ahlâkı ve Uyumuna Etkisi

Vergi uyumunun bir diğer tanımı, vergiye ilişkin birtakım yükümlülüklerin tam, doğru ve zamanında olacak şekilde yerine getirilmesidir. Vergiye uyum derecesi ise, mükelleflerin vergi algısının pozitif olmasıyla yakından ilişkilidir. Vergi oranlarının makul olması, sübjektif vergi yükünün adil kabul edilmesi, toplanan vergilerin etkin ve adil kullanılması gibi unsurlar vergi algısını olumlu etkileyecektir. Aksi takdirde mükellefler vergiden kaçınma, kaçakçılık, verginin yansıtılması, verginin telafi edilmesi, geç ödeme, vergi cennetlerine yönelme gibi farklı tavır ve davranışlar içerisine gireceklerdir.⁷³⁶

Diğer yandan, vergi uyumsuzluğu sadece vergi algısının olumlu ya da olumsuz olması ile açıklanamaz. Zira uyumsuzluğun meydana gelmesi bazı durumlarda kasıt içermeyen dikkatsizlik, yanlış anlama, ihmal gibi davranışlara mebni olacaktır. Bu tür sebeplere istinaden vuku bulan usulsüzlüklerin yargısal korunma çerçevesinde etkin bir çözüme kavuşturulması mümkün değildir. Bunun için zikredilen durumlarda vergi uyumunun tesisi bakımından alternatif idari çözüm usullerinin uygulanması daha adil ve rasyonel olacaktır. Bu sebeple, uyuşmazlıkların çözümüne yönelik kurum ve politikalar tesis edilirken vergi algısının yönlendirdiği mükellef davranışlarının psikolojik ve sosyolojik açıdan analiz edilerek, buna dair bilimsel sonuçların dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.⁷³⁷

Bununla birlikte vergi kanunlarını kasıtlı bir biçimde suiistimal etmeye meyilli insanların psikolojik ve sosyolojik özelliklerinin diğer “normal” insanlardan farklı olduğu düşüncesi her zaman doğru olmayabilir. Esasen her insan önüne çıkan alternatif tercihler karşısında fayda-maliyet analizi yaparak karar vermektedir. Bu doğrultuda mükellefler herhangi bir eylemde bulunmaya karar vermeden önce bahse konu fiilin yaptırım düzeyi ile söz konusu usulsüz fiilin idare tarafından tespit edilme ihtimalini karşılaştıracaklardır.

⁷³⁶ Serap Bedir, Dilek Özdemir ve Abdülkadir Ateş, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları**, 1.Basım, Ankara: İmaj Yayınevi, 2016, s.56

⁷³⁷ Coşkun, s. 63

Bu karşılaştırma sonucunda usulsüz eylemden sağlanacak muhtemel fayda, maruz kalınacak muhtemel zarardan büyükse, hukuka aykırı eylemin icra edilmesine karar verilecektir. Bundan dolayı, hukuka aykırı fiilleri önlemenin en rasyonel yolu, yaptırımların ve denetim mekanizmasının sırasıyla caydırıcılığını ve etkinliğini temin etmektir.⁷³⁸ Aksi takdirde denetim gücünün zayıf olduğu bir sistemde yüksek cezalar yakalanma ihtimalini düşük gören mükellefler bakımından caydırıcı olmayacak; ya da etkin bir denetim sistemine rağmen uygulanan hafif yaptırımlar, mükellefleri işlemeyi düşündükleri usulsüzlüğü gerçekleştirmekten alıkoymayacaktır.

Bu minvalde izaha davet kapsamında vergi ziyai cezasının %80 oranında indirim tabi tutulması (ve bu indirim tutarının ayrıca uzlaşma veya cezada indirim tabi tutulabilmesi avantajları), mükellefleri söz konusu usulsüzlükleri işlemekten caydırma noktasında işe yaramayabilir. Üstelik mükellefler, usulsüzlük fiillerine istinaden izaha davet edilme ihtimalini yüksek görseler dahi, cezai yaptırımların büyük oranda kaldırılması sebebiyle vergi kaçırma eylemlerini işlemekten geri durmayacaklardır. Dolayısıyla izaha davetin mükellefler tarafından algılanma biçimi, vergiye karşı takınılacak tavır bakımından belirleyici olacaktır.

Diğer yandan önceki paragraflarda ifade ettiğimiz üzere mükellefin fayda-maliyet analizi yapmak suretiyle farklı alternatif eylemler arasında bir tercih yaptığı düşüncesi sadece yaptırım/ceza bakımından geçerli değildir. Bazı durumlarda herhangi bir yaptırım söz konusu olmasa bile mükellefleri ağır ve uzun idari süreçlere maruz bırakacak bir kısım karar ve işlemler kaçınılması gereken bir maliyet olarak algılanabilir. Bu doğrultuda, VUK'un 370'inci maddesinde öngörülen beyan ve ödeme şartlarını yerine getiren bir mükellef, kendisi bakımından büyük ve önemli bir maliyet ve stres kaynağı olan vergi incelemesinden azade olmayı, diğer seçeneğe tercih edebilecektir.

Ancak izaha davetin sağladığı %80'lik ceza indirimi, incelemeye sevk edilmeme, indirimli vergi ziyai cezasına ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezada indirim gibi önemli avantajların izahın kabul edilmemesi halinde dahi (şartlara uygun

⁷³⁸ Niall Kishtainy, **Ekonominin Kısa Tarihi**, 2.Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2018, ss.210-211

olara beyanname verilmesi halinde) geçerli olabileceği düşüncesinin mükellefleri vergi kanunlarına uygun hareket etme noktasında rehavete sevk edebileceği söylenebilir. Bu itibarla vergiye uyumun sağlanmasına yönelik tedbirlerin ya da kolaylıkların optimal düzeyinin belirlenmesi bakımından, izaha davet kapsamında kesilecek vergi ziya cezasına uygulanacak indirim oranının azaltılarak, kesilen ceza için ayrıca tesis edilen uzlaşma veya cezada indirim uygulamalarına son verilmesinin daha doğru olacağı düşüncesindeyiz.

3.7. İzaha Davetin Demokratik Yönetim İlkesi Bağlamında Yeni İdari Usuller Bakımından Değerlendirilmesi

Demokratik yönetim anlayışının bir tezahürü olan yeni idari usullerin değerlendirilebilmesi için öncelikle “demokrasi” kavramının tanımının yapılması gerekmektedir. *Yunan literatüründen gelen demokrasi kelimesi (demokratia) “demos”u yani halkı ifade ederken, “kratos” ise hükmetmek, idare etmek anlamına gelir. Demos kelimesi eski Yunan’da genellikle rütbesi ve makamı olmayan sıradan yoksul halkı ifade eder. Demokrasi, en temel anlamıyla halkın idaresi, halkın yönetimi anlamına gelir.*⁷³⁹ Bu itibarla, doğrudan vatandaşlarla ilişki kuran idarenin, bireylerin haklarını etkileyen işlem ve tasarruflarda bulunurken temel hak ve özgürlüklere dayanan demokratik yönetim usullerini dikkate alması insanlığın geldiği gelişmişlik düzeyi dikkate alındığında zaruret kesbetmektedir.

Anayasanın 2’nci maddesinde hukuk devletinin bir vasfı olarak belirtilen “demokratik” vasfın, yönetimde tesis edilmesi için gerekli unsurlardan birincisi idari usuldür. Ancak ülkemizde genel bir idari usul kanunu bulunmadığını, usule ilişkin kuralların muhtelif kanunlarda dağınık biçimde yer aldığını söylememiz gerekir. İdari usul, idari kararların alınmasında uygulanacak kuralların, (tıpkı yargılama usullerinin belirlenmiş olması gibi) önceden kanunla tespit edilmiş olması demektir. Söz konusu idari usul kurallarının birel ve genel tüm işlemler için geçerli olması gerekir. İdare tarafından

⁷³⁹ Tunçer, ss.63-64

kamu gücü kullanılmak suretiyle kişilerin haklarına müdahale niteliği taşıyan bir işlem yapılmadan evvel muhatabın savunma ve itirazlarının değerlendirilmesi, demokratik idare anlayışının ve hukuki güvenlik ilkesine riayetın bir tezahürüdür.⁷⁴⁰

Anayasada idari usullere ilişkin muhtelif düzenlemeler, kurallar mevcuttur. Anayasanın 10'uncu maddesinde *eşit muamele ilkesi*, 40'ıncı maddesinde *idari işlemlere karşı başvuru yollarının gösterilmesi*, 47'nci maddede *devletleştirme*, 70'inci maddede *kamu hizmetlerine girmede eşit muamele ilkesi*, 74'üncü maddesinde *dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*, 124'üncü maddede *yönetmelik yapma*, 125'inci maddede *yargıya başvurma ve süreleri*, 128 ila 129'uncu maddelerde *kamu görevlilerine ilişkin ilkeler*, 137'nci maddede *kanunlar emir*, gibi usul konularına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Türk kamu hukukunda idare karşısında zayıf durumda bulunan bireylerin hukuki güvenliklerinin korunmasına yönelik olarak teklif usulü, danışma usulü, çelişme usulü gibi genel idari usuller öngörülmüş olup, bunların idareye ve bireye bakan yönleri itibarıyla birçok olumlu etkisi mevcuttur.⁷⁴¹

- i. *Usûl kurallarının, idari kararların doğruluğunu sağlayıcı bir işlevi vardır.*
- ii. *Usûl kuralları, idareyi objektif davranmaya iter.*
- iii. *Usûl kuralları, bireylere hukuki güvenlik sağlar.*
- iv. *Usûl kurallarının idare edilenlerin haklarını koruyucu bir işlevi vardır.*
- v. *Usûl kuralları, idarenin denetim altına alınmasına da olumlu bir şekilde katkıda bulunmaktadır.*

Çelişme usulü tabiri diğerle savunma hakkı, idarenin herhangi bir konuda karar vermeden evvel ilgilisi olan muhatabının itiraz ve açıklamalarını yapmasına imkân sağlaması olarak tanımlanabilir. Böylece bireyin savunma hakkı güvence altına alınmış olmaktadır. Bu hak normatif olarak bir kanuna dayanmıyor olsa dahi hukukun genel

⁷⁴⁰ Çağlayan, s. 768; Kalabalık, s. 273

⁷⁴¹ Gözler ve Kaplan, s. 171

ilkeleri bakımından dikkate alınmalıdır. Çelişme ilkesi *Latince* olarak “*audi alteram partem* (diğer tarafı da dinle) özdeyişiiyle ifade edilmektedir.”⁷⁴²

Bu usûl Türk kamu hukukunda Anayasa’nın 129’uncu maddesinin ikinci fıkrası ile 657 Sayılı Kanun’un 130’uncu maddesi gereğince sadece disiplin cezaları bakımından düzenlenmiştir. Bu itibarla, muhatabın asli usûl şartı olarak savunmasının alınmadığı durumlarda verilecek disiplin cezası usul bakımından sakat olacağından iptali gerekecektir.⁷⁴³

Bununla birlikte 2016 yılında VUK’un 370’inci maddesi ile Türk kamu hukuk mevzuatına dâhil olan izaha davet kurumunun savunma hakkının yasal güvenceye bağlanması yönünden çelişme ilkesini içerdiği kanaatindeyiz. Zira bu düzenleme kapsamında hakkında vergi kaybına yol açtığına ilişkin ön tespit bulunan mükellefler doğrudan inceleme veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce savunmasını yapmak yahut itirazlarını dile getirmek üzere izaha davet edilmektedir. Bu durum demokratik yönetim anlayışının yerleşmesi ve kökleşmesi bakımından çok olumlu bir gelişme olarak kabul edilmelidir.

Bu anlamda, ağırlıklı olarak Anglosakson hukuk sisteminin bir özelliği olan katılımcılığın izaha davet kapsamında mükellefin süreçle ilgili görüşlerinin alınması şeklinde tezahür ettirilmesi, vergilendirme sürecinde demokratik ilkelerin daha fazla hâkim olmasına katkı sağlayacaktır.⁷⁴⁴ Muhatabın görüşlerinin alınması için izaha davet edilmesi aynı zamanda mükellefin ön tespite konu harici karinelerle ilgili olarak bilgilendirilmesini de sağlamalıdır. Zira bu gereklilik bilgi edinme özgürlüğü ilkesinin bir sonucudur. Dolayısıyla, izaha davet kurumunun dinlenilme hakkı ile birlikte bilgi edinme özgürlüğü ilkesi ile de yakın bir ilişkisi olduğu değerlendirilmektedir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin 77/31 sayılı Kararına göre, *haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikteki her idari işleme karşı ilgililerin,*

⁷⁴² De Laubadere, Venezia, Gaudemet, **Traite De Droit Administratif**, Cilt 1, Paris, L.G.D.J., 15.B, 1999, s. 738, Akt: Gözler, Kaplan, s. 175; Tunçer, s. 183

⁷⁴³ Gözler ve Kaplan, s. 175

⁷⁴⁴ Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 564

vakıalar ve deliller ileri sürme ve gerektiğinde ispat araçları sunma hakkı vardır. Bunlar idare tarafından göz önünde bulundurulur. Türk kamu hukukuna baktığımızda ise, genel ve usuli bir hak olarak müstakil bir “dinlenilme hakkı” düzenlemesinin mevcut olmadığını görmekteyiz. Bu hak daha ziyade disiplin hukuku kapsamındaki savunma hakkı şeklinde tezahür etmekte ve bu bağlamda yargısal içtihatların ilgi alanına girmektedir. Hâlbuki hukuki güvenlik ilkesi ile de yakından ilişkili olan bu hakkın yaptırıma bağlanmış tüm idari işlemler bakımından da geçerli olması gerekir.⁷⁴⁵ Dinlenilme hakkı, aynı zamanda idari işlemin gerekçesinin gösterilmesini de zorunlu kılar. Zira kişilerin savunmalarını isabetli yapabilmeleri için işleme dayanak teşkil eden gerekçeleri bilmeleri gerekir.⁷⁴⁶

Bilgi edinme özgürlüğü, ilgisinin idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşabilme veya onları talep edebilme hakkını anlatır. Bu özgürlük veya ilke, bazı yabancı ülke idare hukuku bakımından vatandaşlar için bir hak olarak kabul edilirken, bazılarında göre ise idarenin bilgi verme yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır. Anayasanın 74’üncü maddesi bu hakkı yasal güvence altına almıştır.⁷⁴⁷ Buna istinaden Bilgi Edinme Kanunu ve ilgili düzenleyici mevzuat yürürlüğe konulmuştur. Kanunun 5’inci maddesinde yer alan kamu kuruluşları, istisnalar haricinde her türlü bilgi ve belgeyi talep edenlerin kullanımına sunmak ve başvuruları etkin bir şekilde sonuçlandırmak için idari ve teknik tedbirleri almakla görevlidirler.⁷⁴⁸

Bu noktada izaha davet edilen mükelleflerin savunmalarını sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri için ön tespite dayanak olan bilgi ve belgelerin (delillerin) muhtabının tetkikine açılması adil bir yargılamanın gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan “silahların eşitliği” ilkesi bakımından çok önemlidir. Dolayısıyla Anayasa’da yer alan hukuk devletinin demokratik niteliğinin idari yönetime yansıtılması bakımından söz konusu hakka ilişkin usul ve esasların ilgili kanunda düzenlenmesi idari usul ilkesi bakımından yerinde olacaktır.

⁷⁴⁵ Kalabalık, ss.274-275

⁷⁴⁶ Çağlayan, s. 771

⁷⁴⁷ Kalabalık, s. 275

⁷⁴⁸ Yıldırım ve Çınarlı, s. 47

Bilgi edinme hakkının bir unsuru olan “danışmanlık ve hukuki yardım” yükümlülüğü, vatandaşlara yol gösterme ve onları bilgilendirme faaliyetlerini içermektedir. Zira hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak hiçkimse bilgi ve deneyim eksikliği nedeniyle sahip olduğu hakları kullanmaktan dolayı acze düşmemelidir. Bu minvalde kamu yararını hedeflemekle sorumlu olan idare, hakları ve sorumlulukları konusunda vatandaşları bilgilendirmeli ve onlara rehberlik etmelidir. Bu sebeple, idari işlemlere karşı başvurulacak idari ve hukuki yollar ile bunlara ilişkin (hak düşürücü) süreler ilgisine açıkça bildirilmelidir. Anayasa’nın (4709 sayılı Kanunla 3.10.2001 tarihli değişiklik kapsamında) 40’ıncı maddesinin ikinci fıkrasına göre *Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Bu düzenlemeyle birlikte Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin 28 Eylül 1977 tarihli ve (77) 31 sayılı kararı ile kabul edilen ilke anayasal olarak güvence altına alınmıştır.*⁷⁴⁹

Diğer yandan, idari işlem ve kararların alınması ve uygulanması sürecinin şeffaf bir şekilde ve ilgililerinin katılımının sağlanarak gerçekleştirilmesi “aleniyet” kavramı ile ifade edilmektedir.⁷⁵⁰ Bu hak kapsamında, isteyen bireylerin idarenin karar toplantılarına yetkili olarak katılması mümkün olmalıdır. Bu çok ileri aşamanın 1974-76 yılları arasında ABD’de çıkarılan Gün Işığında Yönetim Yasası (Government in the Sunshine Act) sayesinde realize edilmeye başlandığı görülmektedir. Bununla birlikte yönetimde demokrasi kavramının sınırlarının belirlenmesi noktasında tartışmalar vardır. *Nasıl ki gün ışığı birçok hastalığa şifa oluyorsa ve birçok mikroorganizmayı öldürüyorsa, yönetimde demokrasi de rüşvet, iltimas ve yolsuzluk gibi toplumu kemiren ve idareyi yozlaştıran hukuk dışı ilişkilere son verecektir. Burada, “güneş girmeyen eve doktor girer” atasözünü hatırlatıp, aynı zamanda günışığında yönetimin sınırlarını da iyi çizmek gerektiğini vurgulamak gerekir. Çünkü güneş altında fazla kalınırsa bu kez de güneş yanığı olma riski ortaya çıkar. Kontrollü ve sınırlı, kişiye özel gizlilik içindeki çalışmalar, hafife alınamayacak yararlar sağlayabilir.*⁷⁵¹ Bunun sağlanabilmesi için dinlenilme,

⁷⁴⁹ Kalabalık, s. 280

⁷⁵⁰ Çağlayan, s. 769

⁷⁵¹ Yıldırım ve Çınarlı, s. 48

bilgi edinme, hukuki başvuru yollarını gösterme gibi hakların (usul ekonomisi kapsamında) usulüne uygun şekilde temin edilmesi şarttır.

Usul ekonomisinin yönetim işlevine yansımaları idarenin etkili ve stratejik bir yönetim tarzı belirlemesi şeklinde olmaktadır. Bu minvalde, idari işlem yapılmadan evvel gereksiz delillerin toplanmasıyla uğraşılmalı, önce hukuki durumun niteliği ortaya konularak inceleme gerektirip gerektirmediğine karar verilmelidir. Başvurulacak ifadelerin alınması noktasında sonuca tesir edecek soruların cevabı alınmaya çalışılmalıdır.⁷⁵² İzaha davetin esas işlevi ön tespiti ilişkin konunun incelemeye veya takdir komisyonuna sevkine gerek olup olmadığı meselesi olduğundan, usul ekonomisi ile yakından ilişkisi vardır. Zira bu şekilde gereksiz vergi incelemelerinin önüne geçilerek işyükü, zaman ve maddi hususlar bakımından birçok maliyet unsuru ortadan kaldırılmaktadır. Bu doğrultuda, demokratik yönetim anlayışının bir tezahürü olarak idari usul kurallarından olan “dinlenilme hakkı”nın izaha davetin özünü teşkil etmesi ve bu kapsamda yasal bir zemine kavuşturulması olumlu bir gelişme olmuştur.

⁷⁵² Kalabalık, s. 274

4. ULUSLARARASI İDARİ ÇÖZÜM USULLERİ

4.1. Genel Olarak

Bir devletin uyguladığı vergi politikası ilgilisi olan ülkenin (idari) yapısal özelliklerine ve ekonomik koşullarına göre belirlenmektedir. Bu itibarla cari vergi politikası ile idari ve ekonomik gelişmişlik düzeyi arasında karşılıklı ve girift bir ilişki mevcuttur. Bu ilişkinin niteliği özellikle gelişmekte olan ülke ekonomileri bakımından daha büyük bir önemi haizdir.⁷⁵³ Bu itibarla uluslararası vergi uyumsuzlukları meselesinin münhasıran gelişmekte olan ülkeler bakımından üzerinde daha fazla hassasiyet gösterilmesi gereken bir mevzu olduğu düşünülmektedir. Zira sermaye, teknoloji ve işgücü gibi ekonomik unsurların konumu ve idaresi, bu ülkeler bakımından başedilmesi daha ağır sorunlara yol açmaktadır.

Ülkeler arası ekonomik ve ticari ilişkilerin had safhaya ulaştığı günümüzde sermaye, teknoloji ve işgücü gibi ekonomik unsurların mobilite düzeyi arttıkça, hukuki nitelikleri ve yaygınlık seviyeleri hızlı bir şekilde uluslararası boyut kazanmıştır. Bu doğrultuda, “uluslararası vergi rekabeti” bir olgu olarak iktisadi kararların alınması noktasında belirleyici bir faktör haline gelmiştir. Dolayısıyla uluslararası gelişmelerin ulusal ekonomileri etkilediği gerçeğinden hareketle vergi ilişkisi, salt ulusal hukukun ve iç idare kararlarının etken olduğu bir süreç olmaktan çıkmaktadır.⁷⁵⁴

Dolayısıyla, ekonomik bileşenleri daha yoğun şekilde küreselleşen devletlerin egemenlik hakkına yaslanmak suretiyle, mülkîlik ve şahsîlik ilkeleri mucibince (ikamet ve/veya uyrukluk ilkelerini dikkate alarak) gelir unsurlarını vergilemek istemesi, (aynı vergi yükümlüsünden aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı zaman diliminde birden fazla devletin vergi alması durumunda) uluslararası çifte vergilendirme sorunlarını gündeme getirmektedir.³³⁹

⁷⁵³ John F. Due, **Government Finance: Economics of The Public Sector**, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1968, s. 445

⁷⁵⁴ Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 35.

³³⁹ Sınırların katılığı yitirip geçişkenliğini arttırması; eskiden daha az ve zor şartlarda gerçekleştirilen ticaretin uluslararası boyutunun öne çıkması; mukim ülke sınırları içerisinde kurulan

Uluslararası ekonomik bir işlemin vergilendirilmesine yönelik olarak birden fazla ülkenin aynı vergi unsuru (hukuki ve maddi olaylar) üzerinde hak iddia etmesi sonucunda uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorunu meydana gelmektedir. Böylece bahse konu işlemler üzerinde yurt içi işlem ve faaliyetlere nazaran daha fazla vergi yükü oluşacağından, uluslararası ticaretin unsurları olan mal, hizmet, sermaye ve emek bileşenlerinin hareketliliği azalacaktır. Bu çerçevede, sürdürülebilir (uluslararası ticaretin) küresel ekonominin gereği olarak etkin bir vergileme sürecinin teşekkülü için öncelikle bir takım yasal ve idari tedbirler almak suretiyle çifte vergilendirme sorununun önlenmesine yönelik çabalar içine girilmesi gerekir. Bununla birlikte uluslararası ekonomik sorunların küresel düzeyde etkili olması ve buna dair çözüm ihtiyacının ulusal hukuklar tarafından karşılanamaması nedeniyle, çözüme dair usullerin geleneksel ticaret anlayışından farklı olarak (iki ya da daha fazla ülkenin menfaatlerinin ortak bir zeminde uyumlaştırılması bakımından) bütünlük anlayışı içinde ele alınması gerekir.⁷⁵⁵

Uluslararası çifte vergilendirme sorununun çözümü noktasında ulus devletlerin vergilendirme yetkisinin tek taraflı olarak sınırlandırılması yetersiz kaldığında uluslararası anlaşmalar önemli bir işlev görmektedir. Bu tür anlaşmalar, sadece çifte vergilendirme sorununu çözmeye matuf hükümleri havi olmakla kalmayıp, vergiden kaçınmaya yol açan yasal ve idari boşlukların doldurulması bakımından (etkin iletişim kanalları kurulmak suretiyle) bilgi değişimi imkânlarını da kapsamaktadır. Bu anlamda vergi mevzuatlarının uyumlaştırılmasına ilişkin olarak global ölçekte çalışmalar yürütülmektedir. BM ve OECD gibi uluslararası örgütler, vergi anlaşmalarına ilham vermesi bakımından “soft hukuk” olarak adlandırabileceğimiz bir anlayış içinde bağlayıcı olmayan model anlaşmalar ve açıklama metinleri oluşturmuşlardır. Çifte vergilendirmeyi

şirketlerin vergi planlaması çerçevesinde bağlı işletmelerini avantajlı gördükleri başka ülkelerde (kaynak ülke) faaliyete geçirmesi; her alanda küreselleşmenin hızlanması gibi hususlar, uluslararası alanda yaşanan vergisel sorunlara yol açmış ve bu çerçevede çifte vergilendirme sorunu gündeme gelmiştir. Çifte vergilendirme sorunsalı esasen, mukim ülke ile kaynak ülkenin aynı kazanç unsuru üzerinden vergi almak istemesinden kaynaklanmaktadır. Zira mukim ülke yerleşme yeri ilkesi bağlamında, kaynak ülke ise faaliyetin gerçekleştiği ülke bakımından kendisini vergilendirme konusunda yetkili görmekte ve bu durumda çakışmalara yol açmaktadır.

⁷⁵⁵ Charles P. Kindleberger, **International Economics**, Third Edition, By Richard D. Irwin, Inc., CE. Lloyd G. Reynolds, Yale University, Homewood, Illinois, 1963, s. 3

önleme anlaşmalarına örnek olması için T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış bir model anlaşma da mevcuttur.⁷⁵⁶

Uluslararası vergisel uyuşmazlıkların kökten önlenmesi ve/veya çözümü için (sadece) ulusal idari düzeyde alınacak tedbirlerin yeterli olması mümkün değildir. Öncelikle yasal alt yapının (uluslararası) uyuşmazlıklara yol açmayan ya da fırsat vermeyen bir zemine kavuşturulması gerekir. Uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak yürütülen yargı süreci ise, yasama ve idare organları tarafından alınan önlemlerle eşgüdüm içinde yürütülmelidir. Elbette ki, küresel hale gelmiş bir ekonominin sorunlarının (bütünlük anlayışı içerisinde) ancak uluslararası aktörlerin işbirliği ile çözülebileceği açıktır. Bu kapsamda 29.07.2015 tarihinde Türkiye ile ABD arasında “..Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması (FATCA) imzalanarak, çifte vergilendirme, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma konularının odağında olduğu bir metin üzerinden uluslararası bir işbirliği temin edilmiştir.⁷⁵⁷

Günümüzde küresel bir nitelik kazanmış vergisel uyuşmazlıkların etkin ve asgari maliyetle önlenmesi ve/veya çözülebilmesi için alınacak tedbirler, geniş ve bütüncül bir sürecin tüm aşamalarında (yasal-idari-yargısal) ve birbiriyle eşgüdüm içinde uyumlu bir şekilde tesis edilmelidir. Çalışmamızın bu bölümünde, “uluslararası çifte vergilendirme” sorununun önlenmesi ve/veya çözümü bakımından uluslararası düzeyde yürütülen yasal, idari ve yargısal süreçler bir bütünün parçaları olarak analiz edilmiştir.⁷⁵⁸

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak ulusal çapta uygulanan (yasal) tedbirler, matrahtan indirim, mahsup ve istisna usulleri olarak ifade

⁷⁵⁶ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.42-45

⁷⁵⁷ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 46

⁷⁵⁸ Meydana gelme sıklığı ile oluşturdıkları olumsuz etki ve dışsallıkların niteliği bakımından ciddi sayılabilecek vergisel uyuşmazlıkların salt idari önlemler ya da düzenlemeler yoluyla önlenmesi ya da çözülebilmesi mümkün olmadığından; bunların yasal, idari ve yargısal evrelerden müteşekkil geniş ve bütüncül bir sürecin tüm aşamalarında alınacak (yasal, idari ve yargısal düzlemde birbiriyle uyumlu ve birbirini destekleyen) etkin tedbirler yoluyla çözüme kavuşturulması stratejisi bir politika olarak ele alınmalı; sürecin yürütülmesi ve koordinasyonu görece bağımsız bir idari otorite tarafından temin edilmelidir.

edilebilir. Aynı şekilde uluslararası düzlemde alınan yasal ve idari tedbirler bakımından ise iki ve çok taraflı vergi anlaşmaları, karşılıklı anlaşma yöntemi, karşı düzeltmeler, güvenli limanlar gibi yöntemler söz konusudur. Bu tedbir ve usuller, çalışmamızın bu bölümünde müstakil alt başlıklar halinde ele alınmıştır.

Vergi anlaşmaları belli yönleri itibariyle uzlaşma kurumuna benzemekle birlikte burada taraflar, idare ve mükellef olarak hiyerarşik bir biçimde değil, eşit statüye sahip devletler şeklinde teşekkül etmektedir. Üzerinde (taraflarca) mutabık kalınan anlaşmalar tıpkı uzlaşma tutanağı gibi kesin hüküm ifade eden bir işlevi haiz bulunmaktadır. Bu anlaşmaların tarhiyat sonrası uzlaşmadan farkı ise uyuşmazlıkların (çifte vergilendirme sorunu) henüz meydana gelmeden evvel önlenmesine matuf olmasıdır. Dolayısıyla bu yönü itibariyle vergi anlaşmaları, tarhiyat öncesi uzlaşma, izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseselerine benzemektedir. Aynı durum matrahtan indirim, mahsup, istisna usulleri için de geçerlidir. Ancak buradaki fark, bu yasal ve “bilgi değişimi” gibi idari tedbirlerin akit ülkeler bağlamında (anlaşmalar yoluyla) karşılıklı mutabakat ve uzlaşma ile alınmasıdır.⁷⁵⁹

Ulusal ve uluslararası boyuttaki yasal ve idari tedbirlerin vergisel uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaya yeterli gelmediği noktada devreye uluslararası yargısal çözüm merciileri girmektedir. Bunlar uluslararası mahkemeler (AB Adalet Divanı, Avrupa Konseyi AİHM), Uluslararası Ticari Tahkim ve AB Tahkim Anlaşması olarak ifade edilebilir. Zira küresel ölçekte ciddi ekonomik olumsuzluklara yol açan vergisel uyuşmazlıkların etkin bir şekilde önlenmesi ve çözülmesi, yasal ve idari tedbirlerin yanında onlarla uyumlu olarak işleyen bir yargı ve hakem sürecinin varlığını zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda ulusal ve uluslararası boyuttaki yasal, idari ve yargısal süreçler bir zincirin halkaları gibi birbirlerini olumlu ya da olumsuz olarak etkilediklerinden zincirin halkalarından birinin eksikliği ya da zayıflığı bütün bir sürecin geleceğini belirlemektedir.

⁷⁵⁹ Bu bağlamda ülkeler, çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik olarak hem kendi iç mevzuatlarında bir takım düzenlemeler yapmakta; hem de diğer ülkelerle de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar.

4.2. Vergi Hukukunun Uluslararası Kaynakları

Bu bölümde alt başlık olarak ayrıca inceleme konusu yaptığımız uluslararası vergi anlaşmaları, (yargı ve yürütme erkini bağlayan) yasa gücündeki Türk vergi hukuku kaynaklarından birisidir. Bu anlaşmaların yasa gücünde olması tıpkı kanunlar gibi TBMM’de onaylanmış olmalarından kaynaklanır. Zira bu tür anlaşmalar genel itibariyle bir yılı aşan, mali açıdan bütçeye yük getiren, yasalarda değişiklik yapan bir mahiyeti havidir. Bu sebeple Anayasa’nın yasallık ilkesinin bulunduğu 73’üncü maddesi ile 90’ıncı maddesi mucibince içeriğinde vergilendirmeye ilişkin hükümler mündemiç olan (bu tür uluslararası) anlaşmaların yasayla TBMM tarafından uygun bulunması (onaylanması) elzemdir. Usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar hakkında Anayasa’ya aykırılık gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi’ne başvurmak imkânı hukuken mevcut değildir. Hatta 90’ıncı maddeye göre bahse konu uluslararası anlaşmalarla kanunların uyuşmazlığı durumunda anlaşma hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.⁷⁶⁰

Esasen tüm bu yasal düzenlemeler tarihsel süreç içinde devletin görevlerinde meydana gelen değişimlerin uluslararası ekonomik sorunları ülke içi idari sorun haline getirmesinden kaynaklanmaktadır.⁷⁶¹ Uluslararası ekonomik sorunlar, ülkelerin idari düzenleri bakımından tedbirler alınmasını gerektiren bir mahiyete ulaşmıştır. Bu çaptaki sorunların, ülkelerin salt kendi sınırları içinde yasal ve idari tedbirler alması suretiyle çözülmesi mümkün olmadığından karşılıklı iletişim, ortak çözüm ve bilgi değişimi gibi usul ve anlayışların uyuşmazlıkların önlenmesi yahut çözümü sürecinde hâkim kılınması zorunludur.

4.3. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Uluslararası vergi anlaşmaları ne kadar özenli ve kapsamlı hazırlanmış olsa da, ilgili maddelerinin uygulanmasından doğacak sorunların ve anlaşmazlıkların

⁷⁶⁰ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 41

⁷⁶¹ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku**, 2021, s. 10

öngörülmesi mümkün olmamaktadır. Özellikle belli olgulara ya da kavramlara yüklenen anlamlar ile terimlerin yorumlanması gibi hususlar, her ülke bakımından farklı şekilde ele alındığından muhtelif anlaşmazlıkların meydana gelmesi olası görülmektedir. Bu sebeple vergi anlaşmaları müstakil olarak uluslararası vergi uyumsuzluklarını önleme kapasitesinden yoksun oldukları için hususi bir çözüm usulünün (karşılıklı anlaşma usulü gibi) gerektiği kabul edilmektedir.⁷⁶²

KAU⁷⁶³, en genel tanımıyla uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan yorum ve uygulama farklılığı ile düzenleme boşluklarının giderilmesini amaçlayan (yargısal olmayan) bir yoldur.⁷⁶⁴

KAU süreci, hakkında vergi işlemi yapılan ya da yapılacak olan mükellefin mukimi olduğu ülkenin vergi idaresine başvurarak, bahse konu yükümlülüğe ilişkin olarak karşı devletin yetkili makamlarına çağrıda bulunulmasını talep etmesi ile başlamaktadır. Mukim devletin yetkilileri tarafından yapılan çağrı karşılık bulduğu takdirde KAU süreci, akit devlet yetkilileri arasında karşılıklı olarak yürütülen bir yapıya dönüşmektedir. KAU yoluyla iki akit devletin yetkilileri bir araya gelerek anlaşmaların uygulanması ve maddelerinin yorumundan kaynaklanan sorunları ve çözüm önerilerini tartışmaktadırlar. Bu görüşmeler şekli formaliteler bakımından diplomatik usullere tabi olmadığı gibi, belli bir çözüme ulaşılmasını da zorunlu kılmamaktadır.⁷⁶⁵ Akit devlet yetkililerine düşen sorumluluk sadece çözüme yönelik olarak gösterecekleri iyi niyetli çabaların varlığı olmaktadır. Bununla birlikte eğer bir anlaşmaya varılırsa taraf devletler bunun gereğini yerine getirmekle mükelleftir. Ancak vergi yükümlüsü söz konusu anlaşma doğrultusunda yapılan vergisel işlemlere karşı ulusal yargı yollarını kullanmakta

⁷⁶² Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1.Baskı, Yayın No: 581, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s. 331

⁷⁶³ Karşılıklı Anlaşma Usulü

⁷⁶⁴ Billur Yaltı, “Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi”, (ss.307-340) Ed. Billur Yaltı, **Vergi Uyumsuzluklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 3, İstanbul: Beta Yayınları, 2015, s. 311

⁷⁶⁵ Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, ss.333-336

özgürdür.⁷⁶⁶ Diğer bir deyişle, varılan anlaşma ya da mutabakat akit devlet vergi idarelerini bağlamakla birlikte yargı organlarını bağlamamaktadır.⁷⁶⁷

Süreç sonucunda *bireysel olay anlaşması, yorum anlaşması, boşluk anlaşması* şeklinde üç tür anlaşma yapılmaktadır. Bireysel olay anlaşması, söz konusu anlaşma hükmüne dayanılarak hakkında vergilendirme yapılan kişinin talebi üzerine başlatılan KAU süreci sonunda yapılan mutabakat anlamına gelmektedir. Yorum anlaşması ise mevcut anlaşma maddelerinin yorum ve icrasına ilişkin olduğu gibi, boşluk anlaşması da ilgili maddeler kapsamında öngörülemeyen durumların, çözüm sürecinde dikkate alınmasına münhasırdır.⁷⁶⁸

Türkiye, 1977 ve 1992 yıllarında bu usule çekince koymakla birlikte 2022 yılı itibariyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda KAU sürecine ilişkin kanun maddeleri ihdas etmiştir.

Bu itibarla KAU usulü, 7338 sayılı Yasanın 46 ila 50'nci maddeleri kapsamında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 14 ve takip eden maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bu düzenlemelerle birlikte mevcut çifte vergilendirme anlaşmalarına aykırı davranıldığına ilişkin uyuşmazlıklar için yapılacak başvuruların, 01.01.2022 tarihinden itibaren karşılıklı anlaşma usulü içinde çözülmesi öngörülmektedir. VUK'un ek 14'üncü maddesine göre mükellefler bu tip durumlarda Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurabileceklerdir. Söz konusu başvuru ilgili vergi ve cezaya ilişkin dava açma süresini durdurmaktadır.⁷⁶⁹ Ancak bu durdurucu etki tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsil işlemleri bakımından geçerli değildir.⁷⁷⁰

Gelir İdaresi Başkanlığı ile akit devletin yetkili makamları arasında karşılıklı anlaşma sağlandığı takdirde ilgili vergi ve cezalarda gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Üzerinde mutabakata varılan hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi herhangi bir

⁷⁶⁶ Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 342

⁷⁶⁷ Yaltı, s. 319

⁷⁶⁸ Yaltı, s. 312

⁷⁶⁹ 213 Sayılı VUK Ek Madde 15.

⁷⁷⁰ 213 Sayılı VUK Ek Madde 18.

mercier de şikâyetle bulunulamaz.⁷⁷¹ Eğer mükellef KAU kapsamında başvuru yapmadan evvel dava açmışsa, (ya da uzlaşma başvurusunda bulunmuşsa) KAU süreci tamamlanana kadar mahkeme süreci durur, uzlaşma ise ertelenir.⁷⁷² Ancak *mükellef, anlaşmanın sonucunu beklemezsizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer akit devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellef, Kanunun ek 14'üncü maddesi hükümlerine göre tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunma hakkına sahiptir.*⁷⁷³

OECD tarafından hazırlanan model vergi anlaşmasının 25'inci maddesine göre, *bir akit devlet yetkili makamının diğer akit devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedeceği* hüküm altına alınmıştır. Genel manada bu madde taraf ülkelerin, anlaşma hükümlerine ilişkin maddelerin uygulanması ve yorumlanmasıyla ilgili olarak bir sonuca varamadığı durumlarda bahse konu ihtilaf mevzuunun yetkili makamlara iletilmesini düzenlemektedir.

Bu yöntem, iki akit devletin yetkili makamlarının bir araya gelerek vergi anlaşmasından (anlaşma protokollerinden) doğan ihtilaflara çözüm bulmak üzere tartışmak, konuşmak ve fikir teatisi yapmak suretiyle her iki tarafça da kabul edilebilecek adil ve makul bir çözüm bulma arayışı ve çabası olarak tanımlanabilir. Ancak uzlaşma müessesesinden farklı olarak burada (karşılıklı anlaşma yönteminde) varılan mutabakat tarafları (vergi yargısı yönünden) bağlayıcı nitelikte değildir. Vergi anlaşmasının (anlaşma protokolünün) uygulanması veya maddelerinin farklı yorumlanmasından kaynaklanan konularda ilgili mükellefler istedikleri takdirde yerleştiği oldukları devletlerin mevzuatını esas alan bir çözüm yolunu her zaman kabul edebilirler. Türkiye yönünden baktığımızda ise, vergisel bir uyuşmazlığa ilişkin olarak ulusal mahkemenin vereceği nihai karar, bağlayıcı ve zorunlu bir nitelik arz eder. Bu aşamaya gelmişse

⁷⁷¹ 213 Sayılı VUK Ek Madde 16.

⁷⁷² 213 Sayılı VUK Ek Madde 17.

⁷⁷³ 213 Sayılı VUK Ek Madde 17'nin b fıkrası.

bundan sonra diğer devletin mukiminin kendi devletinin temsilcilerine başvurarak karşılıklı anlaşma usulünü talep etmesinin bir anlamı olamayacaktır.⁷⁷⁴

Dolayısıyla KAU sürecinden yararlanılabilmesi için ilk etapta yargı yoluna başvurulmaması daha doğru olacaktır. Bu suretle münhasıran çifte vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların çözümü bakımından söz konusu (KAU) sürecin sağladığı imkânlardan faydalanmak mükelleflerin lehine olacaktır.

Bununla birlikte akit devletlerin yetkili mercileri birbiriyle uyumsuz ve çelişen yerel mevzuat düzenlemeleri ya da bu mevzuatın vergi idarelerinin uzlaşma yetkilerine getirdiği kısıtlamalar sebebiyle bir anlaşmaya varamayabilirler. Bu durumda çözüme kavuşturulamayan hususlar için ya da en azından bu hususların bazıları için tahkim yoluna gitmek mümkündür.⁷⁷⁵

OECD'nin açıkladığı istatistiki verilere göre, KAU (Karşılıklı Anlaşma Usulü) süreci ile ilgili anlaşmazlıkların sayısı günden güne artmaktadır. Bu doğrultuda akit devlet vergi idareleri, uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik kaynaklara erişme bakımından maddi ve hukuki sınırlılıklarla karşılaşmaktadırlar. Bu sınırlılıklar özellikle gelişmekte olan ülke idareleri için daha büyük bir sorun olmaya devam ederken, *personel kalite düzeyi, eğitim bütçesi, transfer fiyatlandırması analizleri ve diğer araştırma materyalleri için gerekli ticari veri tabanlarına erişim, dışarıdan uzmanlara erişim, seyahat finansmanı ve ilgili diğer faktörler* bu durumdan olumsuz yönde etkilenmektedir. Sahip olunan kaynakların optimal düzeyde kullanılması bakımından uluslararası vergisel uyuşmazlıkların önlenmesi, özellikle gelişmekte olan ülkeler için kaçınılmazdır. Bu itibarla uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümüne ilişkin (KAU süreci gibi) prosedürlerin sonuç odaklı bir şekilde işletilmesi, bahse konu akit devletler için fiilen zorunlu bir konu haline gelmektedir.⁷⁷⁶

⁷⁷⁴ Kaplan, s. 47-48.

⁷⁷⁵ Tahir Erdem, OECD Model Anlaşmasının 9/2'nci Maddesindeki Düzeltmenin Mahiyeti ve İç Hukuka Etkileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 301, 2013, s. 18

⁷⁷⁶ **Dispute Avoidance And Resolution**, Part C.4. Dispute Avoidance and Resolution, UN Manual on Transfer Pricing (2017), <https://tpguidelines.com/c-4-dispute-avoidance-and-resolution/>, Erişim: 04.11.2022

Özellikle gelişmekte olan ülke vergi idareleri uluslararası vergi uyumsuzluklarını etkin ve adil bir şekilde çözüme kavuşturdukları takdirde vergi gelirlerini arttırmanın yanı sıra yabancı ülke yatırımlarını cezbetme yahut mevcut olanların sürekliliğini sağlama imkânlarına kavuşacaklardır. BM tarafından çıkarılan “Vergi Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözümlemesine İlişkin El Kitabı”, *yerel gelir vergisi kanunları ve vergi anlaşmalarının hükümleri uyarınca ortaya çıkabilecek vergi ihtilaflarını önlemek ve gerekirse çözmek için çeşitli mekanizmalar hakkında rehberlik yapmaktadır*. El kitabının ikinci bölümünde vergi anlaşma hükümlerinin yorumlanması ve bunlara ilişkin sorunların çözümü bağlamında Karşılıklı Anlaşma (Usulü) Prosedürüne yer verilmiştir.⁷⁷⁷

Avrupa Birliği Konseyi, 10 Ekim 2017 tarihinde AB’yi ilgilendiren vergisel ihtilafların çözüm mekanizmaları hakkında “(2017/1852) AB Uyuşmazlık Çözümü Yönergesi” yayınlamıştır. Bu minvalde, bir akit ülke vergi idaresi, tarafı olduğu vergi anlaşması hükümlerine aykırı işlem yapıldığı şeklinde bir itirazda bulunarak KAU sürecinin başlatılmasını isteyebilir. KAU sürecinin hangi durumlarda ve nasıl işletileceği ilgili rehberlerde yahut yönergelerde düzenlenmiştir.⁷⁷⁸

Tarihsel sürece göz attığımızda, KAU sürecinde ele alınan uluslararası çifte vergilendirmeye dair ihtilafların ağırlıklı olarak transfer fiyatlandırması konusunda olduğu görülmektedir. Burada mükellef anlaşma hükümlerine aykırı bir vergilemenin olduğunu ileri sürmek suretiyle KAU kapsamında 25’inci madde⁷⁷⁹ hükmünden yararlanmayı talep edebilmektedir. Sözü edilen hususlar, bir ülkede işyerinin oluşup oluşmadığı veya işyerine atfedilecek kazanç miktarının ne kadar olduğu, şeklindeki konulardır. Bu sorunun bireyler bakımından en sık rastlanılan şekli “çifte yerleşiklik” durumudur. Yani her iki ülke de bahse konu kişiyi kendi yerleşliği kabul ettiğinden vergilemek istemekte ve böylece çifte yerleşiklik sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu tür

⁷⁷⁷ **Handbook on Prevention and Resolution of Tax Disputes**, Dispute Avoidance and Resolution, United Nations, Department of Economic and Social Affairs Financing, <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/dispute-resolution>, Erişim: 04.11.2022

⁷⁷⁸ **EU Dispute Resolution Directive**, International Tax Dispute Resolution Procedure, <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/77253/international-tax-dispute-resolution-procedure/>, Erişim: 04.11.2022

⁷⁷⁹ OECD Model Anlaşması

sorunların KAU süreci kapsamında çözülmesi için OECD model anlaşmasının mukim başlığını taşıyan 4'üncü maddesinin ikinci paragrafında yer alan, “yerleşmenin şartları” ve “mukimlik” kavramlarını düzenleyen hükümlerden yararlanılması mümkündür.⁷⁸⁰

4.3.1. Karşı Düzeltmeler

OECD Model Anlaşması'nın (ÇVÖA) 9'uncu maddesinin 2'nci bendi uyarınca, müteakbil düzeltme *bir akit devlet tarafından düzeltilmiş bir fiyat üzerinden ilişkili kuruluşun/kişinin*⁷⁸¹ *vergiye tabi kârlarının, kazancının yeniden hesaplanması yoluyla ya da hesaplama yapılmadan, salt transfer fiyatlandırması*⁷⁸² *sonucunda düzeltildiği ve bu düzeltilen tutarın*⁷⁸³ *ilgili kısmına ilişkin olarak ödenen verginin mahsubuna imkân verilmesiyle gerçekleştirilen bir işlem* olarak tanımlanmaktadır. Karşı düzeltmeler kural olarak zorunlu değildir. Bununla birlikte, bir vergi idaresi birinci düzeltmenin yöntem, ilke ve tutar bakımından adil ve makul olduğuna ikna olduğu takdirde karşı düzeltme yapmak mecburiyetindedir. Kural bazında karşı düzeltme zorunluluğunun olmaması, bir

⁷⁸⁰ Özge Günay, Uluslararası Vergi Anlaşmazlıklarının Çözümlemesinde "Karşılıklı Anlaşma Usulü" Ve OECD Bünyesinde Geliştirilen Yeni Yöntemler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 303, 2006, s. 36

⁷⁸¹ **İlişkili kişi**; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, (Erişim: 14.05.2020)

⁷⁸² 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

⁷⁸³ Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bkz: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, Erişim: 14.05.2020

devletin keyfi ya da ihtiyari her düzeltmesinin, karşı düzeltme ile cevaplanma mecburiyetinin olmaması anlamına gelir ki bu aynı zamanda her OECD üyesi ülkenin kendi siyasi egemenliğinin korunması bakımından gereklidir. Karşı düzeltmeler özellikle transfer fiyatlaması düzeltmelerinden sonra oluşan mükerrer vergilendirmenin mahsup yoluyla önlenmesi için kullanılan önemli bir araç konumundadır.⁷⁸⁴

Örneğin, yerleşik ülkede bulunan bir firmanın, kaynak ülkede bulunan ilişkili şirketine satmış olduğu bir malın fiyatının emsal fiyatın⁷⁸⁵ çok altında olması hasebiyle bu işlemin transfer fiyatlaması yoluyla kâr aktarımı olduğu tespit edildiğinde, bahse konu alım satım işlemi emsal bedele uygun olarak düzeltilir. Yani satılan malın fiyatı emsal bedele uygun hale getirilerek yükseltilir ve bu şekilde oluşan kâr vergilendirilir. Ancak bu birinci düzeltmeye karşın, kaynak ülkede ilişkili şirketin satın almış olduğu malın fiyatı emsal bedele uygun olarak yükseltilmez ise bu durumda olması gerekenden daha fazla vergi ödenmiş olacaktır. Bu sebeple yerleşik ülkede yapılan birincil düzeltmeye uygun olarak kaynak ülkede de (alım fiyatının) maliyetlerin yükseltilmesi suretiyle vergi matrahının azaltılması gerekir. Diğer bir deyişle, kaynak ülkenin vergi idaresinin, yeni oluşan düzeltilmiş fiyat üzerinden ilişkili firmanın karının yeniden hesaplanması yoluyla fazla ödenen verginin mahsubunu ya da iadesini sağlaması, yani karşı düzeltme yapması gerekir.

⁷⁸⁴ Erdem, “OECD Model Anlaşmasının 9/2’nci Maddesindeki Düzeltmenin Mahiyeti ve İç Hukuka Etkileri”, s. 19

⁷⁸⁵ **Emsallere uygunluk ilkesi**; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, yöntemlerden (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve diğer yöntemler) işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir. Yöntemler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, Erişim:14.05.2020

4.3.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlığı

UÇV⁷⁸⁶,ye ilişkin olarak ulusal ve uluslararası literatürde ortak bir anlam ve terim birliği mevcut değildir. Buna dair yapılan her betimleme bahse konu uyumsuzluğun muhtelif türlerine tekabül etmektedir. Bu kavram, ülkelerin birbirinden bağımsız olarak koydukları ve uyguladıkları vergi kanunlarının, aynı mükellefin aynı döneme ilişkin olarak (aynı ya da benzer bir vergi bakımından) iki kere yükümlü kılınmasına yol açması olarak tanımlanabilir. Ancak bu durum eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturduğu gibi uluslararası iktisadi hayatı da olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple muhakkak önlenmesi yahut izale edilmesi gereken bir *fenomen* olarak görülmektedir.⁷⁸⁷

Çifte vergilendirme teriminin kullanıldığı bağlamların fazlalığı, kavrama ilişkin tek bir tanımın yapılmasını imkânsız kılmaktadır. Çifte vergilendirme kavramı OECD Model Anlaşması'na ilişkin hedefin açıklandığı maddede belirtilmiş olup, anlaşmanın hedefinin ise, *gelir ve sermaye üzerinden alınan vergiler bakımından çifte vergilendirmenin önlenmesi* olduğu ifade edilmiştir.⁷⁸⁸

Çifte vergilendirme kapsamında yer alan yükümlülüğün aynı döneme ilişkin olması vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih bakımındandır. Dolayısıyla söz konusu vergiye ilişkin tarih, tebliğ, tahakkuk ve tahsil dönemlerinin farklı oluşu çifte vergilendirmenin meydana gelmesine mani olmayacaktır. Benzer vergilerden kastedilen şey ise aynı unsur üzerinden yükümlülük tesis edilmesidir. Örneğin her iki vergilendirmenin tüketim üzerinden alınan bir vergiye müteallik olması, benzer vergi tanımını karşılamaktadır.⁷⁸⁹ Eğer aynı kişi, birden fazla devlet tarafından benzer bir vergi bakımından yükümlendirilmişse, bu durumda hukuki çifte vergilendirme söz konusu olacaktır. Bahse konu vergiyi doğuran olayın iki devlet tarafından farklı şekilde değerlendirilmesi durumunda aynı konuya ilişkin olarak birden fazla kişinin yükümlendirilmesi durumunda ise ekonomik açıdan çifte vergilendirme söz konusu

⁷⁸⁶ Uluslararası Çifte Vergilendirme

⁷⁸⁷ Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 2

⁷⁸⁸ Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, **International Tax Primer**, Second Edition, Kluwer Law International, ISBN 90-411-8898-3, 2002, s. 29

⁷⁸⁹ İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Yayın No: 40, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, ss.6-7

olacaktır.⁷⁹⁰ Örneğin kaynak ülkede gerçekleşen hukuki bir olayın mükellef yönünden bir kazanç unsuru olarak değerlendirilmesine karşın, aynı hukuki olayın mukim ülkede ilgilisi yönünden bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmemesi, ekonomik çifte vergilendirmeye sebep olacaktır.

Burada “çifte” kelimesinin “mükerrer” kavramından farklı bir anlama geldiğini belirtmemiz gerekir. Mükerrer vergilendirme aynı devletin aynı vergi yükümlüsünü aynı dönemde birden fazla kez yükümlü kılması anlamına gelebileceği gibi birden fazla devletin aynı şartlarla aynı kişiyi ikiden fazla kez yükümlü kılması anlamına da gelmektedir. Çifte vergilendirmede ise söz konusu şartlara ilişkin olarak aynı kişi, farklı devletler tarafından birer kez (toplamda devlet sayısı kadar) yükümlü kılınmaktadır. Bununla birlikte uluslararası literatüre baktığımızda “çifte” ve “mükerrer” kelimelerinin aynı anlama gelecek şekilde kullanıldığı görülmektedir.⁷⁹¹

UÇV’nin tam olarak kavranabilmesi için bazı önemli kavramların ne manaya geldiğinin anlaşılmasının gerekli olduğu düşüncesindeyiz. Bu kavramlardan olan “mülkîlik” (diğer bir ifadeyle “kaynak”) ilkesi ya da kelimesi ile anlatılmak istenen şey esasen bir ülkenin mali sınırlarıdır. Bu ilke gereğince ilgili devletin hâkim olduğu mali sınırlar içinde meydana gelen her olay (kaynak ülke bakımından) verginin konusu olabilir. Dolayısıyla bu mali sınırlar içinde vergiye konu bir işlemi gerçekleştiren kişinin o ülke vatandaşı olup olmamasının yahut ikametgâhının ya da iş merkezinin mali sınırlar içinde bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Şahsîlik ilkesinin geçerli olduğu durumlarda ise uyrukluk ve ikametgâh unsurlarına ilişkin şartların mevcut olması gerekir. Buna göre kişisel egemenliğe dayalı olarak şahsîlik ilkesi gereğince vergi alınacak kişinin o ülke vatandaşı olması yahut ikametgâhının mali sınırlar içinde bulunması elzemdir. Ayrıca ikametgâhı o ülke içinde bulunmasa dahi belirli bir süre oturmuş olan kişiler de yurt içi ve dışı olmak üzere tüm gelirleri üzerinden vergilendirilebilirler. Bu ilkelerin

⁷⁹⁰ Tuncer, s. 9

⁷⁹¹ Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s. 7

saf/pür veya belirli kombinasyonlar içinde uygulanmak istenmesi, devletlerarasında özellikle hukuki çifte vergilendirme sorunlarına yol açmaktadır.⁷⁹²

Çifte vergilendirme sorunları esasen serbest ticaret anlayışının bir tezahürü olarak nitelendirilmektedir. Bunun tarihi köklerine baktığımızda ise uluslararası ticaret teorisinin, klasik iktisat görüşüne göre serbest ticaretin desteklenmesi için geliştirildiği fikrini görmekteyiz. Klasik görüşün en önemli temsilcilerinden olan Adam Smith gibi bazı ekonomistler ekonomik kaynakların yer değiştirmesine yönelik her türlü müdahaleye özellikle karşı çıkmışlardır. Ancak bu tür iktisatçıların serbest ticaretin ulusal ekonomilerle olan uyum sorunlarını hafife aldıklarını söylememiz gerekir.⁷⁹³ Zira tarihin ilerleyen dönemlerinde bahse konu pür serbest ticaret politikası, küresel düzeyde yaygınlık eğilimi gösteren çifte vergilendirme sorunlarını gündeme getirmiştir.

Bununla birlikte küresel ekonominin, ulusal ekonomilerin birbirleriyle olan ekonomik ve sosyal ilişkilerinin artarak değişime uğraması yoluyla ilerleme kaydettiği, tarihi bir olgudur. Bu sebeple mali sermaye ve bilgi akışının sınırları çizilmiş ve dengeli bir serbest ticaret politikası ile teşvik edilmesinin tüm ülkeler için faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

Şunu da söylememiz gerekir ki, ulusal vergi sistemleri egemen devletlerin inhisarında bulunduğu ve onların tercihlerine göre oluşturulduğundan diğer ülke sistemleriyle çatışma potansiyeli taşıması son derece doğaldır. Bununla birlikte ülke vergi sistemleri arasında yeterli iletişim ve eşgüdüm sağlanamadığı takdirde ekonomik anlamda çifte vergilendirme sorunlarının yaşanması işten bile değildir. Bu nitelikteki vergisel uyuşmazlıklar ise ticaret ve sermayenin uluslararası düzeyde mobilize olmasını sınırlandırmaktadır.⁷⁹⁴ Bu nedenle, ulusal ekonomilerin küresel iktisadi ağa entegre olma süreçlerinin hızlandırılması, ulusal veri tabanlarının coğrafi bakımdan hareketli hale

⁷⁹² Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, ss.250-251

⁷⁹³ Seymour E. Harris, **International and Interregional Economics**, McGraw Hill Book Company Inc. Newyork, 1957, s. 8

⁷⁹⁴ G.K. Kwatra, **Arbitration in International Tax Disputes: A New Approach**, 5 J. Int'l Arb. 151 (1988), <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/jia0005&div=61&id=&page=>, Erişim: 03.11.2022

gelmesini netice verecektir.⁷⁹⁵ Diğer bir deyişle ülke vergi idareleri arasındaki iletişim ve bilgi değişimi süreçleri etkinliğini arttırdıkça uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması kolaylaşacaktır.

Bu anlamda Türk vergi hukuku kapsamında (özellikle) ekonomik çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından muhtelif yasal düzenlemelerin mevcut olduğu görülmektedir. Örneğin GVK'nın 123'üncü maddesinde yabancı memleketlerde ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesine imkân sağlanarak mükellefin (ekonomik anlamda) çifte vergilendirilmesinin önüne geçilmiştir.⁷⁹⁶ Aynı durum KVK'nın 33'üncü maddesi kapsamında yapılan düzenleme bakımından da geçerlidir. Buna göre *tam yükümlü kurumların yabancı memleketlerde elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançlarından ilgili ülkede ödedikleri benzeri vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilmesi* suretiyle çifte vergilendirmenin önlenmesi istenmiştir. Ancak uluslararası çifte vergilendirme sorunlarının salt ulusal vergi mevzuatlarına konulacak hükümler yoluyla önlenmesi mümkün değildir. Bu sebeple birçok ülkeyi ilgilendiren ortak sorunların çözümü bakımından iki ya da çok taraflı vergi anlaşmalarının imzalanması gelinen noktada (ekonomik, siyasi ve sosyal koşullar bakımından) mecburiyet halini almıştır.

Zira günümüzün küreselleşen ekonomisinde, neredeyse tüm ülkeler sınır ötesi yatırımlarla birbirine bağlı durumdadır. Bu yatırımlar mal-hizmet ticareti, bilgi, teknoloji ve emek transferlerini içermektedir. Uluslararası niteliği bulunan tüm bu faaliyetler farklı gelir unsurları üretebildiği için ülke vergi idarelerinin kararlarını daha karmaşık hale getirmektedirler. Bu karmaşıklık ise ülke kaynaklarının etkin bir şekilde istimal edilmesinin önünde ciddi bir engel olduğundan bunun aşılması için karşılıklı olarak birçok ülke birbirleriyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar.⁷⁹⁷

⁷⁹⁵ Kevin Holmes, **International Tax Policy and Double Tax Treaties Subtitle: An Introduction to Principles and Application**, (Second Revised Edition), IBFD, s. 112, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_010_International_Tax_Policy_and_Double_Tax_Treaties_final_web.pdf, Erişim: 04.11.2022

⁷⁹⁶ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.63-63

⁷⁹⁷ **Double Taxation Conventions**, Office Of The Commissioner for Revenue, <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Pages/Double-Taxation-Conventions.aspx>, Erişim: 04.11.2022

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, OECD Model Anlaşması'nın sunuş bölümünde tanımlandığı şekliyle aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulması ⁷⁹⁸şeklinde tanımlandığından, çifte vergilendirme anlaşmaları koruyucu hükümler içermediği takdirde, akit ülke vatandaşları bir yandan ekonomik faaliyette bulundukları ve ikamet ettikleri kaynak ülkenin vergi kurallarına tabi olurken, aynı zamanda uyruğunda bulunduğu ülkede de vergi ödemek durumunda kalabilirler. Bu durumu önlemek için imzalanan anlaşmalarda, ikamet edilen ülkede ödenen vergilerin, uyruğunda olunan ülkede ödenen vergilerden mahsup edilmesine (yahut ilgili mükellefin muaf tutulmasına) ilişkin düzenlemeler ihdas edilmektedir. Muafiyet talebinin kabul edilmesi için ikamet edilen ülkede ödenen vergilerin (miktar yönünden) resmi olarak belgelendirilmesi şarttır. ⁷⁹⁹

Ülkeler kendi mevzuatlarında mahsup, vergi oranı indirimi, istisna ve matrahtan indirim gibi bir takım tedbirler yoluyla çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışırken, bahse konu yöntemler ülkelerin kendi iç düzenlemelerine göre tesis edilmekte ve uygulanmaktadır. Bununla birlikte, bu düzenlemeler tek taraflı olarak yapıldığından çifte vergilendirmeyi önleme noktasında bazı uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Bu nizaların/uyuşmazlıkların ve çelişkilerin üstesinden gelinebilmesi için bir takım uluslararası önlemlerin alınması zorunlu hale gelmektedir. Bu bağlamda ülkeler, iki ya da çok taraflı vergi antlaşmaları yoluyla bu sorunların üstesinden gelebilme imkân ve kabiliyetlerine sahip olmaktadır. ⁸⁰⁰

⁷⁹⁸ Ersin Kaplan, Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, Ağustos 2013, s. 41

⁷⁹⁹ **Double taxation**, An official website of the European Union, https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_en.htm, Erişim: 04.11.2022

⁸⁰⁰ Ersan Öz ve Fatih Çavdar, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:371, 2012, ss.51-66

4.3.3. Ulusal Düzeyde Geçerli İdari ve Yasal Önlemler

Çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin olarak iç hukuk da yer alan önlemleri/tedbirleri şu şekilde sıralamak mümkündür: Dar mükellefiyet, istisna uygulaması, yurt dışı zararların indirimi, vergi mahsupları, düzeltme işlemi, kamu denetçisine (ombudsman) ya da idari yargıya başvuru, Anayasa Mahkemesi'ne başvuru. İç hukuktan kaynaklanmayan uygulamalar ise; uluslararası vergi anlaşmaları/antlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası tahkim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuru şeklinde ifade edilebilir. Sürece ilişkin uluslararası yargısal çözüm yerleri her ne kadar şeklen bir yargı kurumu olsalar bile bir kısım yönleri itibarıyla “uzlaşma komisyonu” niteliğini haiz mercilerdir. Zira bu mercilere başvurma ve bu mercilerin kararlarına uyma ve gereğini yerine getirme gibi hususlar tarafların karşılıklı talep ve rızalarını/kabullerini gerektirmektedir. Bu nedenle bahse konu yargısal merciler daha geniş olarak tezin ilerleyen bölümlerinde ele alınmıştır.

Bu başlık altında ise yerleşim ülkesi tarafından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi sürecinde çifte vergilendirme uyuşmazlığının önlenmesine matuf tedbirler olarak indirim, istisna ve mahsup yöntemleri ele alınacaktır.

Bu tip tedbir ve düzenlemelerin uygulanması esnasında anayasal vergileme ilkelerine uygunluğun özellikle dikkate alınması önem arz etmektedir. Örneğin yurt dışı faaliyetlerden sağlanan gelirlerin ülke içinde yeterince vergilendirilmediğine ilişkin olarak vergi mükellefleri nezdinde (vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri bakımından) olumsuz bir kanaat oluşmuşsa, bu durum vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyecektir. Üstelik söz konusu düşüncenin yaygınlık kazanması emek ve sermayenin yurt dışına doğru hareketlenmesine yol açacaktır. Bu sebeple özellikle yurt dışına sermaye ve emek göçü veren ülkelerin vergi verimini artırmak ve eşitliği temin etmek bakımından mülkilik ilkesinin yanında şahsılık ilkesini de uygulamaları gerekir. Yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlar eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde vergilendirilirken aynı zamanda çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirlere başvurulmalıdır. Türk vergi hukukunda çifte vergilendirmeyi önlemeye matuf genel bir yasa veya düzenleme mevcut olmamakla

birlikte imza atılan çok sayıda iki ve çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları vardır.⁸⁰¹

4.3.3.1. Matrahtan İndirim

Kaynak ülkede⁸⁰² ödenen vergi tutarının, yerleşim ülkesinde⁸⁰³ beyan edilen vergi matrahının belirlenmesi esnasında kazançtan indirilmesi⁸⁰⁴ yöntemi, çifte vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlığı sınırlı bir şekilde ortadan kaldırma kabiliyetini haizdir. Zira zaman içerisinde vergi oranlarının yükselmesi indirim usulünün etkinliğini daha da azaltmaktadır. Dünya'ya bakıldığında bu yöntemin Birleşik Krallık gibi bazı ülkelerde istisna ve mahsup yöntemleri ile birlikte seçimlik olarak uygulandığı görülmektedir. Şunu da ifade etmek isterim ki, özellikle geçmiş yıl zararlarının büyük bir yekûn teşkil ettiği durumlarda mahsup yerine indirim yönteminin tercih edilmesinin daha işlevsel olacağı muhakkaktır.⁸⁰⁵

Matrahtan indirim usulünde kaynak ülkede ödenen vergi, yerleşik ülkede beyan edilen vergi matrahından gider olarak indirilmesi suretiyle çifte vergilendirme sorunu/uyuşmazlığı kısmen ortadan kaldırılabilir. ⁸⁰⁶ Vergi oranlarında gerçekleştirilen indirimde ise çifte vergilemeyi önleme maksadı ile gelirin tamamına ya da bir kısmına uygulanan vergi oranları düşürülebilmektedir. Bu yöntem devletler açısından tek taraflı uygulanabileceği gibi karşılıklı olarak da uygulanabilmektedir.⁸⁰⁷

⁸⁰¹ Uğur Bulut, “Vergi Adaleti İlkesi”, Ed: Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, ss.282-283

⁸⁰² Uyuşmazlığa konu ekonomik faaliyetin fiilen gerçekleştirildiği ülke.

⁸⁰³ İkamet ve uyrukluk ilkesi bağlamında bağlı olunan merkez/yerleşik ülke.

⁸⁰⁴ Yurtdışında ödenen vergi tutarının yerleşik ülkedeki yurt içi vergi matrah tutarından indirilmesi.

⁸⁰⁵ Hamit Sarı, “Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 49

⁸⁰⁶ Örneğin; A kişinin yerleşik (mukim) ülkede elde ettiği geliri 1000.-TL, vergi oranı ise yüzde 20 olsun. Bu kişinin kaynak ülkede elde ettiği kazancı ise 500.-TL, vergi oranı ise yüzde 10 olsun. Bu durumda yerleşik ülkede elde edilen 1000.-TL’den indirilecek tutar (500*%10)= 50.-TL olacaktır. Yani A kişinin yerleşik ülkede beyan edeceği kazanç tutarı (1000 – 50)= 950.-TL olup; ödeyeceği vergi ise 950*%20 üzerinden hesaplanacaktır.

⁸⁰⁷ Kaplan, s. 41

4.3.3.2. Mahsup

Bu sistemde istisna sisteminde olduğunun aksine işleme konu olan unsur matrah değil vergi tutarı olmaktadır. Bu bağlamda üç tür mahsup yönteminden söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi tam mahsup (full credit) yöntemidir. Bu yönteme göre, yurt dışında ödenen vergi ile yerleşim ülkesinde hesaplanacak vergi arasında herhangi bir kıyaslama yapılmaksızın, yurt dışında ödenen verginin tamamının yurt içinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkündür. Ancak bu sistemde yurt dışında ödenen verginin yurt içinde ödenenden daha fazla olması sebebiyle vergi iadesi yapılması gerekeceğinden, bu tip durumlara ilişkin olarak OECD tarafından adi mahsup (ordinary credit) yöntemi önerilmiştir. Bu usûlde yurt dışında ödenen vergilerin tamamı değil, sadece yurt dışında ödenen vergiye ilişkin kazancın üzerinden yurt içinde geçerli olan vergi oranının uygulanması sonucunda bulunan tutara kadar yani bu tutarla sınırlı olarak mahsup imkânı getirilmiştir.⁸⁰⁸

Üçüncü yöntem ise, korumalı mahsup yöntemi (tax sparing credit)'dir. Bilindiği üzere mahsup yapılabilmesi için kaynak devlette bir vergilendirmenin yapılması gerekir. Ancak bazı durumlarda kaynak ülkelerde uygulanan teşvikler nedeniyle hiç vergi ödenmemesi yahut çok düşük oranlarda vergi ödenmesi mahsup yöntemini işlevsiz hale getirmektedir. Bu sebeple korumalı mahsup usûlünde, kaynak devlette uygulanan istisna, teşvik, oran indirim gibi teşvikler nedeniyle fiilen ödenmeyen vergiler, hükmi olarak ödenmiş kabul edilerek yurt içinde ödenen vergilerden mahsup edilebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin uyguladığı vergi teşviklerinin devamı açısından bu mahsup yönteminin büyük önemi vardır.⁸⁰⁹

İzleyen paragraflarda Türk vergi hukukunda düzenlenen “mahsup” usûlü’ne dair mevcut durumun ilgili yasa maddeleri⁸¹⁰ kapsamında (anayasal vergilendirme ilkeleri

⁸⁰⁸ Sarı, s. 50

⁸⁰⁹ Ali Çiçen, Nuray Serdaroglu Erbil, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korumalı Mahsup”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:362, 2011, ss. 37-38

⁸¹⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33’üncü madde’si ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Vergi Tevkifatının Mahsubu” başlıklı 121’inci madde’si.

bakımından) eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bu minvalde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde yurtdışında ödenen vergiler açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiş olmakla beraber, maddenin gerekçesinde kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden mahsup edilecek verginin, ilgili yurt dışı ülkesinde ödediği vergiler ile sınırlı olduğu, başka (üçüncü) ülkelerde ödenen vergilerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.⁸¹¹ Bu nedenle, yasa koyucunun iradesi doğrultusunda madde gerekçesinde belirtilen sınırlandırmanın ilgili kanun maddesinde açık bir şekilde düzenlenmesi bakımından yasal değişiklik yapılmasının verginin kanuniliği ilkesi bakımından gerekli olduğu kanaatindeyiz.

Bu konuya ilişkin olarak ilgili madde kapsamında, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirim konusu yapılamayan (yurt dışı iştirak tarafından ödenen) gelir ve kurumlar vergisi gibi vergilerin, bu dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (Türkiye'de hesaplanan) kurumlar vergisinden indirilmesi mümkündür. Ancak düzenlemeye göre yurt dışı iştirakin (kontrol edilen yabancı Kurumun) elde ettiği gelirin Türkiye'den sağlanması durumunda Türkiye'de tevkif edilen verginin (gelirin Türkiye'deki genel hesaplara intikal ettirilmesi esnasında) nasıl mahsup edileceğine dair açık bir hüküm mevcut değildir. Zira zikredilen (Türkiye'de tevkif edilen) vergiye ilişkin olarak mahsup yapılamaması durumunda (eşitlik ilkesine aykırı olarak) aynı kazanç üzerinden iki kere (mükerrer) vergi alınması durumu söz konusu olacaktır.⁸¹²

Bu sebeple, yurt dışı iştiraklerin Türkiye'den elde ettikleri kâr payından tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin, iştirak kazançlarının Türkiye'deki genel hesaplara intikal ettirilmesi esnasında mahsup edilmesine dair 5520 Sayılı Kanunun 33'üncü

⁸¹¹ Kürşat Ataç, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kar Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, 2011, s. 68

⁸¹² Ataç, s. 72

maddesinde (Gelir Vergisi Kanunundaki uygulamaya benzer şekilde⁸¹³) yasal değişiklik yapılmasının gerekli olduğu düşünölmektedir.

İkinci olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Vergi Tevkifatının Mahsubu” başlıklı 121’inci maddesine 5615 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen fıkra ile kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden GVK’nun 94’üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, Türkiye’de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilme imkânı getirilmiştir. Ayrıca aynı fıkroda mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamayacağı ifade edilmiştir.⁸¹⁴

İlgili madde kapsamında uygulanan mahsup imkânı gelir vergisi açısından sadece tam mükellefler için geçerlidir. Hâlbuki aynı imkândan kurumlar vergisi açısından tam mükelleflerle birlikte Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlar da yararlanabilmektedir. Diğer yandan tam mükellefler yurt dışı kazançlarını Türkiye’deki genel hesaplara intikal ettirdikleri yılda ticari kazanç bulunmuyorsa (kâr edilememişse) yurt dışında ödenen vergilerin gelir vergisinden mahsup edilebilmesi (tâkip eden yıllar bakımından) mümkün değildir. Ancak kurumlar vergisi yönünden zikredildiği gibi kazanç yetersizliği nedeniyle mahsup yapılamadığı durumlarda ilgili yılda (tamamen ya da kısmen) mahsup edilemeyen (kaynak ölkede ödenmiş) vergilerin, tâkip eden üçüncü hesap dönemi sonuna kadar mahsup edilebilmesi mümkündür.⁸¹⁵

Göröldüğü üzere söz konusu mahsup hakkı aynı durumdaki (kazanç yetersizliği bulunan) gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bakımından eşitlik ilkesine aykırı olarak

⁸¹³ 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Vergi Tevkifatının Mahsubu” başlıklı 121 inci maddesine 5615 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen fıkra ile kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden GVK’nun 94’üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, Türkiye’de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilme imkânı getirilmiştir.

⁸¹⁴ Çakmak, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Konunun Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden Değerlendirilmesi (CFC-Controlled Foreign Company)”, s. 53.

⁸¹⁵ Sarı, s. 54.

farklı şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca dar mükellef kurumlar mahsup imkânından yararlanabilirler iken, aynı hak dar mükellef gerçek kişiler için geçerli kılınmamıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden oluşturulan bu farklılık her ne kadar kurumsal sermayeyi teşvik maksadına matuf olsa da, eşitlik ve adalet ilkeleri bakımından mahsurlar içermektedir. Kaldı ki, günümüz dünyasında kurumsal olduğu kadar bireysel yatırımcıların da önem kazandığı bir konjunktür söz konusudur. Bu itibarla ilgili mahsup hakkının (tam veya dar) kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri bakımından vergilemede eşitlik ilkesine uygun olarak uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

4.3.3.3. İstisna

İstisna usulü, yerleşim yeri ilkesinin aksine olarak kaynak ülkesinde yapılan vergilendirmenin yeterli olduğu kabul edilerek, kaynak ülkeden aktarılan kazanç tutarının yerleşik ülkedeki vergi matrahının tespitinde dikkate alınmadığı bir yöntemdir. Bu sistemde eğer kaynak ülkedeki vergi oranları yerleşik ülkedeki vergi oranlarından daha düşük ise mükellef açısından daha avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Aksine yerleşik ülke vergi idaresi açısından ise daha çok vergi gelirinden mahrum kaldığı bir durum söz konusu olmaktadır. Üstelik yerleşik ülkedeki vergileme usulü artan oranlı ise ilgili vergi idaresi açısından kayıp daha da büyük olmaktadır. Bu handikapı ortadan kaldırmak amacıyla OECD'nin getirdiği bir öneri doğrultusunda, yurt dışı gelirin vergi oranını belirleyen gelir diliminin tespitinde dikkate alınması daha etkili olacaktır. İstisna yönteminin bu özel usulüne “müterakkiyete duyarlı istisna sistemi” (exemption with progression) denilmektedir.⁸¹⁶

⁸¹⁶ Sarı, s. 50

Diğer bir deyişle, yurt dışından elde edilen kazanç tutarı vergi dilimini belirlemek için (matraha dâhil edilmek suretiyle) kullanılacak, ancak bu belirlenen oran üzerinden vergi hesaplanırken (yurt dışı kazanç tutarı) matraha dâhil edilmeyecektir.⁸¹⁷

İstisna yönteminin en büyük zaafı, yerleşik kişilerin kaynak ülkeden sağladıkları kazançların topyekün vergi kapsamı dışına çıkarılmasının, münhasıran taşınabilir sermaye unsurlarının vergi cenneti tabir edilen ülkelere aktarılmasına sebep olabilemesidir. Bu itibarla istisna usulü özellikle gelişmekte olan ülkeler bakımından ülke ekonomisine ve dolayısıyla vergi matrahına zarar verebilecek bir yöntemdir.

Görüldüğü üzere bazı durumlarda tercih edilen çözüm yöntemi vergi kaynağının erimesi yönünde olumsuz bir etki oluşturabilmektedir. Bu itibarla mevcut vergisel uyuşmazlıklara yönelik çözüm yöntemleri geliştirilirken zincirin diğer halkaları olan yasal ve yargısal süreçlerin etkinliği ile tercih edilecek çözüm usullerinin vergi kaynağına ve vergi sisteminin bütününe yapacakları dışsalılıkların da dikkate alınması gerekir.

4.3.4. Uluslararası Düzeyde Alınan Bazı Önlemler

Çifte vergilendirme ve kaçakçılığın/kaçınmanın önlenmesi, akit devletlerarasında bilgi değişimi yapılması, benzer gelişmişlik seviyesine sahip ülkelerin vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi amaçlara yönelik olarak akit devletlerarasında uluslararası vergi anlaşma/andlaşmaları yapılması mümkündür. Söz konusu akitler çoğunlukla iki taraflı olmakla birlikte, istisnai olarak çok taraflı anlaşmaların yapıldığı da görülmektedir. Uluslararası vergi anlaşmaları/andlaşmaları Türk vergi hukuku bakımından kanun gücünde olup temel ve zorunlu kaynaklardır. Bu sebeple yürütme organları bu anlaşma ve andlaşmalara uygun işlem tesis etmek mecburiyetindedir.⁸¹⁸ Bu

⁸¹⁷ Örneğin; Yurt dışından elde edilen 100 birimlik gelir artan oranlı bir vergi sisteminde vergi dilimini tespit ederken dikkate alınacaktır. Yani, mukim ülkede elde edilen 300 birimlik gelire yurt dışından elde edilen 100 birim kazanç dâhil edilecek; $(300+100)=400$ birime tekabül eden vergi dilimi ve oranı bulunacak; ancak bu oran üzerinden vergi hesaplanırken vergiye tabi matrah 400 birim değil 300 birim olarak dikkate alınacaktır.

⁸¹⁸ Kırbaş, s. 27

kapsamda Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılmış ikili ve çok taraflı birçok anlaşma ve andlaşma mevcuttur.⁸¹⁹

Ancak BAL ve BAŞAR'a göre usulünce yürürlüğe konulmuş vergi içerikli anlaşmaların kanun hükmünde sayılması, söz konusu andlaşmanın kanun olmadığı gerçeğini değiştirmeyecektir. Ayrıca yasama organının bu anlaşmaları bir uygun bulma kanunu ile onaylaması, yasama yetkisinin devri olarak değerlendirilmelidir. Zira vergilerin ne şekilde ihdas veya mülga edileceği Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında açıkça düzenlenmiştir.⁸²⁰ Ancak kanaatimizce Anayasanın 90'ıncı maddesinde yer alan düzenlemeler 73'üncü maddeye eklenmesi istenen özel hükme ihtiyaç bırakmamaktadır. Zira mevcut durum çerçevesinde, anlaşmalara geçerlilik kazandıran temel unsur yasama organı tarafından çıkarılan bir kanundur. Dolayısıyla uluslararası anlaşma ile getirilen düzenlemeler (kanunilik ilkesi gereğince) bir kanuna dayandığından, kanun gücünde olmasının anayasaya bir aykırılığının bulunmadığı düşüncesindeyiz.

Uluslararası anlaşmalar, devletlerarasında hukuki bir bağ meydana getirmek yahut mevcut bağı değiştirmek ya da kaldırmak için karşılıklı iradelerin mutabakatı ile yapılan hukuki işlemlerdir. Uluslararası anlaşmaların ulusal hukuk bakımından özellikleri aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlenebilir.⁸²¹

- i. *Anlaşmalar iç hukukun bir parçasıdır.*
- ii. *Anlaşmalar iç hukukta kendiliğinden uygulanır, ayrıca bir düzenlemeye gerek yoktur.*
- iii. *Anlaşmaların Anayasaya aykırılığı ileri sürülemez; Anayasaya aykırı olsalar bile uygulanırlar.*
- iv. *Anlaşmanın kendinden sonra çıkan yasaya aykırılığı nedeniyle uygulanmaması, Anayasanın getirdiği sisteme ters düşer.*
- v. *Anlaşmanın yasa değerinde olduğunu söylemek, anlaşmanın yasa ile değiştirilebileceği anlamına gelmez. Anlaşmadan sonra çıkan*

⁸¹⁹ Ayrıntılı açıklama için bakınız: Kırbaş, 2018, s. 28

⁸²⁰ Bal ve Başar, ss.123-124

⁸²¹ Tunçer, ss.53-54

Anayasanın ya da yasanın ne açıkça ne de üstü kapalı bir biçimde anlaşmada değişiklik yapması imkânı yoktur. Anlaşmalar, ulusal hukuk kurallarından üstündür. Yargı yerlerinde özellikle ve öncelikle uygulanması gerekir.

İç hukuktan kaynaklanmayan uluslararası düzlemde yer alan önlemler veya yöntemler, uluslararası vergi anlaşmaları/antlaşmaları, karşılıklı anlaşma usulü, karşı düzeltmeler, güvenli limanlar, uluslararası tahkim ve uluslararası mahkemelere (AİHM, AB Adalet Divanı, BM Adalet Divanı) başvuru, şeklinde ifade edilebilir. Bunlardan kamu maliyesine yük getiren uluslararası vergi anlaşmaları Anayasanın 90'ıncı maddesi mucibince kamu idareleri tarafından imzalanmakta ve TBMM'nin onayına sunulmak suretiyle yasalaşmaktadır. Söz konusu süreç anlaşmaya taraf olan ülkelerde eşgüdümlü bir şekilde yürütülmektedir. Bu şekilde yasalaşan uluslararası vergi anlaşmaları aleyhine aykırılık iddiasıyla anayasa mahkemesine başvuru yapmak mümkün değildir. Anlaşmanın uygulamadan kaldırılmasının tek yolu belirli bir süre önceden haber vermek suretiyle taraf devletlerden biri veya her ikisinin anlaşmayı feshetmesidir.⁸²²

Şu hususu belirtmeliyiz ki, uluslararası bir anlaşmaya taraf olma yetkisi egemen devletler ile uluslararası örgütlere ait olmakla birlikte, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına taraf olma yetkisi sadece egemen devletlere ait olmaktadır. Zira vergilendirme yetkisine sahip olmayan uluslararası örgütlerin bu tür anlaşmalara taraf olmalarının teknik ve hukuki bakımından imkânı bulunmamaktadır. Ayrıca söz konusu (ÇVÖ⁸²³) anlaşmaların yazılı olarak yapılması zorunlu olmakla birlikte taraflar üzerinde hak ve yükümlülük doğurması şarttır.⁸²⁴

Bu paragrafa kadar “anlaşma” ve “andlaşma” şeklinde iki ayrı kelime ile ifade ettiğimiz kavramların ne anlama geldiğinin açıklanması gerektiğini düşünmekteyiz. Zira esasen andlaşma (treaty) ile anlaşma (agreement) kavramları arasında önemli farklılıklar vardır. Anlaşmalar, devletlerin yaptığı andlaşmalarla karşılaştırıldığında ikincil öneme

⁸²² Öner, **Vergi Hukuku**, 2022, s. 36

⁸²³ Çifte Vergilendirmeyi Önleme.

⁸²⁴ Bayar, ss.30-31

sahiptirler. Anlaşmaların resmiyet düzeyi daha düşük olup yetkili kişiler arasında ilgili hukuksal duruma ilişkin bir yenilik veya değişiklik yapmak amacıyla tesis edildiği söylenebilir. Andlaşmalar ise daha resmi olup, özel olarak (meclis tarafından) onaylanması gereken bir çeşit sözleşme⁸²⁵ olarak tanımlanabilir. Genellikle çok taraflı ve kural koyucu sözleşmeler “andlaşmalar” yoluyla tesis edilirler.⁸²⁶

Diğer yandan, bilgi değişimi ve işbirliği içeren vergi anlaşmalarının çifte vergilendirmenin ve vergi kaçakçılığının önlenmesi bakımından daha etkili ve sürekli bir çözüm yöntemi olduğu hususu kabul görmektedir.⁸²⁷ Bununla birlikte, bu tür uluslararası anlaşmaların mükelleflerin kişisel verilerinin paylaşılmasına imkân sağladığını ve bu durumun vergi mahremiyetinin önemli bir istisnası olduğunu ifade etmemiz gerekir.⁸²⁸

Bu minvalde, akit devletlerarasındaki bilgi değişiminin VUK’un 1’inci maddesinde belirlenen kapsamla sınırlı olmaksızın bilgi toplanılmasına izin verdiği anlaşılmaktadır. Türkiye’nin bilgi değişim yöntemleri, OECD Model Sözleşmesi’nin 26’ncı maddesinde belirtilen usulleri esas almaktadır. Bu şekilde bilgi değişimi konulu birçok ikili anlaşma imzalanmıştır. Ayrıca 03.11.2011 tarihinde “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” de imzalanarak kabul edilmiştir. Bu sözleşme Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) tarafından imzaya açılmış çok taraflı bir sözleşmedir. Hâsılı bilgi toplama ile özel hayatın gizliliği kavramları arasında yasal bir dengenin kurulması gerekliliği, hukuksal bir sorun olarak varlığını devam ettirmektedir.⁸²⁹

⁸²⁵ Convention: Mukavelename

⁸²⁶ Batı, s. 106

⁸²⁷ Öner, **a.g.e**, 2022, s. 35

⁸²⁸ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, s. 118.

⁸²⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.258-263

4.3.4.1. İki Taraflı Vergi Anlaşmaları

İki taraflı vergi anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle (yatırım hacmini artırarak) uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmayı amaçlayan resmi hukuk sözleşmeleridir.⁸³⁰

Bu anlaşmalar sayesinde kişilerin hukuki ve ekonomik yönden çifte vergilendirmeye maruz kalmaları önlenmiş olmaktadır. Örneğin, IRS⁸³¹'nin yabancı ülke vergi idareleriyle yaptığı ikili vergi anlaşmaları kapsamında ABD'de yaşayan yabancı akit ülke vatandaşları düşük oranda vergilendirildiği gibi, diğer yabancı akit ülkelerde yaşayan ABD vatandaşları da mütekabiliyet ilkesi gereğince indirim avantajından yararlandırırlar. İndirim oranları ya da muafiyet şartları ülke ya da belirli gelir grupları bazında (yatay ve dikey adalet ilkesi bakımından) değişiklik arz etmektedir. Diğer yandan bu tip vergi anlaşmalarının bazı hükümlerini suiistimal etmek isteyen mükelleflere karşı tedbir sadedinde anlaşma hükümleri arasına “tasarruf maddesi” olarak tabir edilen ve yaptırım içeren hükümler ihdas edilmek durumundadır.⁸³² Bu tür tasarruf maddeleri aynı zamanda anlaşma kapsamında yer alan diğer mükelleflerin haklarını korumaya yönelik hükümler içerdiklerinden dolayı vergilemede eşitlik ilkesini gerçekleştirmek için kullanılan bir usul olarak işlev görürler.

Diğer yandan çifte vergilendirme anlaşmalarının belirli vergi mükellefleri lehine hakkaniyetli bir ayrımcılık oluşturmamasının tek yolu (eşitlik ve adalet ilkelerinin temini bakımından) objektif ölçütlerin ihdas edilmesidir. Zira çifte vergilendirmenin ekonomik ve hukuki sonuçlarının değerlendirilebilmesi ihdas edilen söz konusu nesnel ölçütlere bağlıdır.⁸³³

⁸³⁰ **Analytical And Historical Review Of International Double Taxation And Tax Evasion And Avoidance**, s. 5, UN, Taxation-EC18-2006-7-part1-R, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf, Erişim: 04.11.2022

⁸³¹ Internal Revenue Service: İç Gelir Servisi.

⁸³² **United States Income Tax Treaties**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z>, Erişim: 04.11.2022

⁸³³ Richard A. Musgrave, **The Theory Of Public Finance**, McGraw Hill Book Company, Printed in the United States of America, Newyork, 1959, s. 163

Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik şartlar ⁸³⁴ büyük yatırımların gerçekleştirilebilmesi bakımından yabancı sermayeyi gerekli kılmaktadır. Bu ise gelişmiş ülkelerin çifte vergilendirmeye dair çekincelerinin izale edilmesine bağlıdır. Söz konusu çekincelerin giderilmesi ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının cezbedilmesi bakımından muhatap ülkelerle imzalanacak iki taraflı vergi anlaşmaları büyük önemi haizdir.

Elbette ki bu anlaşmalar yapılırken tasarruf açığı bulunan Türkiye gibi ülkelerin katı bir kaynak ülke savunucusu olması beklenmemelidir. Zira bu yönde gösterilecek uzlaşmaz bir tavır, gelmesi beklenen doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını uzaklaştıracaktır. Bu nedenle imza altına alınması düşünülen anlaşmanın fayda-maliyet analizi çok iyi yapılmalı ve kaynak ülke olarak verilecek tavizler optimal fayda gözetilerek belirlenmelidir. ⁸³⁵

Bir akit (kaynak) devletin, tasarruf yetersizliği nedeniyle yerleşik ülkelerin menfaatini gözetmek zorunda olduğu gibi, kamu finansmanının en önemli unsuru olan vergi mükelleflerinin menfaatlerinin de benzer şekilde gözetilmesi ve vergi idaresince uzlaşmacı, kolaylaştırıcı ve teşvik edici bir tavır takınılması orta ve uzun vadede lütufkâr ya da tavizkâr olmaktan ziyade rasyonel bir politika olacaktır.

Bu politika belirlenirken uluslararası vergi uyumsuzluklarının önlenmesi ve/veya çözülmesine yönelik olarak hazırlanmış olan OECD ve BM model anlaşmaları ⁸³⁶ bir ölçüt ya da model olarak dikkate alınabilir. Bu suretle uyumsuzluk usullerinin daha

⁸³⁴ Ülke içi üretim ve tasarruf yetersizliği gibi.

⁸³⁵ Emin Taylan, "Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin Konu Üzerindeki Çalışmaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 37, 1984, s. 27

⁸³⁶ Devletlerin vergi sistemlerinin birbirinden çok farklı olması sebebiyle çifte vergilendirme sorununun çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözülmesindeki zorluk, daha çok ikili anlaşmaların tercih edilmesine yol açmış; ikili anlaşmalardaki görüşmeleri kolaylaştırmak ve süreci kısaltmak amacıyla en yaygın olarak kullanılan OECD ve BM model anlaşmaları geliştirilmiştir. OECD modeli gelişmiş ülkelerin bakış açısına sahiptir ve bunların ihtiyaçlarını öncelikle karşılar. Bu model ikâmetgah/yerleşiklik ilkesine daha fazla ağırlık vermiştir. Zira bu ülkeler dünyanın en gelişmiş ve en çok teknoloji/sermaye ihraç eden ülkeleridir. Diğer model BM modeli ise daha ziyade gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarına karşılık vermek üzere onların önceliklerini esas alarak geliştirilmiştir. Ayrıntılı açıklama için bkz. Feridun Güngör, "Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, 1997, s. 45

sistematik ve fonksiyonel bir şekilde yürütülmesi mümkün olacağı gibi, mükelleflerin hukuki güvenlikleri de temin edilmiş olacaktır.

4.3.4.2. Çok Taraflı Vergi Andlaşmaları

Bu andlaşmalar, uluslararası hukuk çerçevesinde çifte vergilendirmeyi önlemek maksadıyla ikiden fazla ülkenin bir araya gelerek ortak bir çıkar üzerinde mutabık kalmak suretiyle imzaladıkları hukuki sözleşmelerdir. Fakat bu tür andlaşmalarda ortak bir çıkar üzerinde mutabık kalmanın zorluğu sebebiyle çok taraflı vergi antlaşmaları yapmak oldukça nadir ve zor görülen bir kabiliyet gerektirmektedir. Bu andlaşma türünde vergisel bazda bilgi değişimi ve tahsilatta yardımlaşma gibi tüm idari işbirliği yolları kullanılmaktadır. Ayrıca akit ülkelerde uygulanan vergilerin tümü kapsam dâhilinde yer aldığından, vergi kaçakçılığı fiili ile mücadele etme imkânı artmaktadır. Bu tür antlaşmalara sadece OECD veya Avrupa Konseyi'ne üye olan ülkeler taraf olabileceklerdir. Zira bu ülkeler ekonomik gelişmişlik düzeyi ve hukuk sistemleri bakımından birbirine benzediklerinden ötürü çok taraflı işbirliği imkânlarına sahip bulunmaktadır.⁸³⁷

OECD ve Avrupa Konseyi'ne üye ülkelerin imzaladıkları çok taraflı vergi andlaşmalarından ilham alınmak suretiyle vergi idaresi ile vergi mükellef grupları arasında bu tip anlaşma protokolleri ve sözleşmelerin yapılmasının faydalı olacağı düşüncesindeyiz. Bu suretle belli sektörler bakımından yaygınlık kazanmış sorunlara yönelik çözüm usullerinin bir takım protokollere bağlanması vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyecektir. Söz konusu protokol hazırlanırken yoğun vergisel ihtilaflar ve güncel özelge konuları dikkate alınmak suretiyle belirlenecek ilke ve kurallar, ilgili yasal düzenlemeler, içtihatlar, ekonomik ve sosyal gelişmelere göre mütemadiyen güncellenmeli ve duyurulmalıdır.

⁸³⁷ Ramazan Kılıç, “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:302, 2006, s. 43

4.3.4.3. Güvenli Limanlar

Güvenli liman, öngörülen kriterlere göre belirlenmiş mükellef grupları ya da işlemler için getirilmiş bir transfer fiyatlandırması rejimi olup gerekli şartlara haiz mükellefler için bazı transfer fiyatlandırması yükümlülüklerinden muafiyet sağlayan bir mekanizmadır. Yani öngörülen şartları yerine getiren mükellefler transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirme ve diğer yükümlülüklerden kurtulmuş olmaktadır. Bu uygulamayı açıkça kabul etmeyen ülkeler için bu rejimin herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu rejimin nisbeten daha az risk taşıyan ilişkili işlemler için ikili veya çok taraflı anlaşmalar çerçevesinde uygulanması birçok dezavantajı ortadan kaldırmaktadır. Güvenli limanlar sadece ilgili mükellefler için değil aynı zamanda vergi idareleri için de faydalı olabilmektedir. Zira bu şekilde vergi idareleri sınırlı kaynaklarını daha riskli ve karmaşık işlemlere kanalize edebilme imkânına kavuşmuş olmaktadır.⁸³⁸

Güvenli liman uygulaması salt belli vergi konularına hasretmek suretiyle sınırlamak doğru değildir. Bu sebeple transfer fiyatlandırması konusu haricinde vergisel uyumsuzluk yaratabilecek diğer vergi işlemleri için de, güvenli liman usulünde olduğu gibi basit kurallar dizisi ya da nesnel ölçütler (asgari oranlar, alt-üst limitler gibi) oluşturularak karmaşık sorunların üstesinden gelinmesi mümkün olabilir.⁸³⁹ Sonuç olarak uluslararası vergi uyumsuzluklarının önlenmesi veya çözümüne yönelik olarak kullanılan kurum, tedbir ve model andlaşmaların ülke içi idari çözüm usulleri bakımından bir model olarak değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

⁸³⁸ Metin Duran, “Güvenli Limanlar (Safe Harbours) ile İlgili Olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Değişiklik Çalışmaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 287, 2012, s. 136-137.

⁸³⁹ Başak Diclehan, “Grup içi Finansmanlarda “Güvenli Liman” Uygulaması mı Geliyor?”, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=219>, Erişim: 13.04.2019

4.4. Uluslararası Uyuşmazlıkların Çözüm Mercileri

4.4.1. Genel Olarak

Vergisel bir uyuşmazlığın uluslararası çözüm mercilerine intikal ettirilmesinden önce başvurulacak son yargı yolu Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilmesi olmaktadır. Bu doğrultuda çifte vergilendirmeye ilişkin (ve diğer vergisel işlemler dâhil) ihtilaflar sebebiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamındaki haklardan her hangi birinin kamu tarafından zarara uğratıldığı gerekçesiyle ve iç hukuk yollarının tüketilmesi kaydıyla (idari başvuru yolları ve idari yargı süreci) Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilmesi mümkündür.⁸⁴⁰ Bu minvalde, vergisel uyuşmazlıklar (tarh edilen vergiler ve kesilen vergi cezalarına ilişkin) mülkiyet hakkı ile ilintili olarak (Anayasa Mahkemesi'nde) dava konusu yapılabilir.

Anayasanın 125'inci maddesi çerçevesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna gitmek mümkündür.⁸⁴¹ Olağan kanun yollarını tüketme şartının varlık sebebi öncelikle mahkemelere, hak ihlallerini önleme veya düzeltme şansı sağlamaktır. Bireysel başvuru da bulunmak için öncelikle yargı sürecinde olağan kanun yolları olarak tavsif edilen itiraz/temyiz/karar düzeltme yollarının tüketilmesi gerekir. Hem idari süreçte hem de yargı sürecinde olduğu ileri sürülen hak ihlalleri sebebiyle de bireysel başvuruda bulunulabilir. Bununla birlikte 213 sayılı V.U.K'nun uzlaşmaya ilişkin hükümleri çerçevesinde uzlaşmaya varılması halinde bu husus hakkında dava yoluna gidilemeyeceği ileri sürülse bile, 6216 sayılı yasanın⁸⁴² 45'inci maddesinde sadece Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bakımından bireysel başvuru yolu kapatılmıştır. Dolayısıyla uzlaşma gibi Anayasa ile değil kanunla yargı denetimi dışında bırakılan işlemler için Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma imkânı her zaman söz konusudur.⁸⁴³

⁸⁴⁰ Kaplan, s. 44

⁸⁴¹ Daha da açacak olursak vergi kanunlarının görülmekte olan bir davada uygulanacak hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülebilmekte ve mahkeme bu hususu itiraz davası yoluyla Anayasa Mahkemesine götürebilmektedir. Konu hakkında geniş açıklama için bkz. Kocaer, s. 37.

⁸⁴² 13 Kasım 1983 tarih ve 18220 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun.

⁸⁴³ Kocaer, s. 36

Bireysel başvuru imkânının kullanılmasından sonra ülke içinde kullanılabilecek hukuki araçlar ya da başvuru yolları nihayete ermiş olacağından, bundan sonraki süreçte uluslararası yargı mercilerine başvurma yolu açılmış olacaktır. Bu doğrultuda izleyen alt başlıklarda çalışmamızda bütüncül olarak değerlendirilen bir sürecin (yasal-idari ve yargısal) son halkası olarak AİHM, AB Adalet Divanı ve Tahkim Kurumu ele alınacaktır.

4.4.2. Avrupa Konseyi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

İkinci Dünya savaşının hemen ardından 1949 yılında⁸⁴⁴ kurulan Avrupa Konseyi esasen bölgesel bir örgüttür.⁸⁴⁵ Konseyi kuran AK (Avrupa Konseyi) Statüsü'nün 1'inci maddesinin a) fıkrasına göre Konsey'in amacı, *üyeleri arasında, ortak mirasları olan ülkü ve ilkeleri korumak, yaymak ve siyasal ve ekonomik ilerlemelerini sağlamak amacıyla daha sıkı bir birlik yaratmak* şeklinde ifade edilmiştir.⁸⁴⁶

“İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunması Avrupa Sözleşmesi” (AİHS) Avrupa Konseyi bünyesinde insan haklarına ilişkin belgelerin oluşturulması süreci bakımından başlangıç olup, Avrupa Konseyi üye devletlerin dış işleri bakanları tarafından 04.11.1950 tarihinde imzalanmış ve 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁸⁴⁷

Sözleşme'nin önemi, bahse konu hakların korunmasının ötesinde, ihlalleri incelemek ve taahhüt edilen hususların ilgili devletler tarafından yerine getirilmesini sağlamak üzere 1959 yılında (Strazburg'da) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kurulmuş olmasından ileri gelmektedir. Bu kapsamda ilk olarak Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi oluşturulmuştur. Bu üç kurum akit devletlerin işlemlerinin Sözleşme'ye ve eki

⁸⁴⁴ AK Kurucu Belgesi'nin 05.05.1949 tarihinde imzaya açılması ve AK Statüsünün 03.08.1949 tarihinde yürürlüğe girmesi hakkında bkz. Gemalmaz, a.g.e, s. 915

⁸⁴⁵ Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 7.Baskı, Hukuk Kitapları Serisi 56, İstanbul: Legal Yayınevi, 2010, s. 915

⁸⁴⁶ Gemalmaz, s. 916

⁸⁴⁷ Gemalmaz, s. 919

protokollere uyumunun sağlanması ile görevlendirilmiştir. Daha sonra 1 Kasım 1998 tarihinde 11 No'lu Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle beraber, devletlerin Sözleşme'de yer alan medeni ve siyasi haklara ilişkin ihlallerinin ele alınması bakımından, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tek bir mahkeme çatısı (AİHM) altında birleştirilmiştir.⁸⁴⁸

Sözleşmeye taraf olan ülkelerden olan Türkiye'nin, zorunlu yargı yetkisi bakımından AİHM'in iç hukuka olan etkilerini ve belirleyiciliğini kabul etmek durumunda olduğu açıktır. AİHM'in iç hukuktaki üstünlüğü ve bağlayıcılığı Anayasanın 90'ıncı maddesinde yapılan 5170 sayılı Kanun kapsamındaki değişiklik ile anayasal bir temele oturtulmuş, böylece AİHM iç hukukumuzun bir parçası haline getirilmiştir. Bu itibarla Sözleşme hükmü ile bir vergi kanunu arasında çelişki tespit edildiğinde uygulanacak olan hüküm Sözleşme'ye ait olacaktır. Bu meyanda Sözleşme'ye aykırılık iddiası taşıyan vergisel uyuşmazlıklar, kişisel hakları doğrudan etkilenen gerçek ve özel hukuk tüzel kişileri veya onların kanuni temsilcileri tarafından AİHM'e yapılacak bireysel başvuruların konusu haline getirilebilir.⁸⁴⁹

Bu itibarla, AİHS protokollerinde düzenlenen haklar ve özgürlükler ulusal hukuk sistemlerinin bağlayıcı bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla ulusal mahkemeler hüküm verirken bahse konu protokolleri dikkate almak durumundadırlar.⁸⁵⁰

AİHM'e başvurabilmek için salınan vergi ve cezalar için daha önce uluslararası bir yere başvuru yapılmaması gerekmektedir. Buraya başvurabilmek için iç hukuk yollarından Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yolunun da tüketilmiş olması gerekir. İç başvuru yollarını tüketen son kararın alındığı tarihten itibaren 6 ay içinde mahkemeye başvurulması gerekir.⁸⁵¹

⁸⁴⁸ **European Convention on Human Rights**, European Court of Human Rights, http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c=#n1359128122487_pointer, Erişim: 14.04.2019

⁸⁴⁹ Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.555-558

⁸⁵⁰ Gemalmaz, s. 931

⁸⁵¹ Kaplan, s. 50

*AIHS'in orijinal metni olarak nitelendirilen belge, 11 Numaralı Protokolle gerçekleştirilen değişiklik yürürlüğe girene dek geçerli olan AIHS metnidir.*⁸⁵² 11 no.lu protokolün yürürlüğe girmesinden itibaren üç yıllık dönem içinde son derece ağır bir iş yükü oluşması nedeniyle kabul edilen 14 no.lu protokol, önemli değişiklikler getirmiştir. Buna göre başvurulara ilişkin olarak filtre işlevinin geliştirilmesi için 14 no.lu protokolün 6'ncı maddesinde belirtilen "Tek Yargıç" düzeni kurulmuştur. Buna ilaveten daha önce bu işlevi yerine getiren komitelerin yetkileri arttırılmış ve yeni kabul edilebilirlik kriteri getirilmiştir. Mahkemeye davanın herhangi bir aşamasında "dostane çözüme davet etme yetkisi"⁸⁵³ verilmiş olup; Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'ne bir mahkeme kararının yerine getirilmesi esnasında, kararın yorumlanması bakımından bir sorun ile karşılaşılması durumunda, meseleyi vuzuha kavuşturması için Mahkemeye gönderme hakkı tanınmıştır.⁸⁵⁴

Bu minvalde AIHM, mükerrer niteliği bulunan uyuşmazlıkların tarafı olan ülkeleri "dostane çözüm" kapsamında uzlaştırmak için girişimde bulunmakla mükelleftir. Ancak buna ilişkin uzlaşma ya da mutabakatın insan haklarına aykırı olmamasının yanında söz konusu haklara saygılı olması da gerekir. Bu usul aynı zamanda AIHM'in iş yükünü azaltmak suretiyle etkin olarak işletilmesine katkı sağlamış olmaktadır.⁸⁵⁵ Bunun gibi Türkiye'nin idari yargı alanında görevli istinaf ve temyiz mercilerine, vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak tarafları "idari çözüme davet etme" şeklinde bir yetki verilmesinin faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

⁸⁵² Gemalmaz, s. 923

⁸⁵³ Yargılamanın her aşamasında Mahkeme, yazı işleri müdürlüğü vasıtasıyla taraflara "dostane çözüm" önerisinde bulunabilir. Dostane çözümün Mahkeme tarafından kabul edilebilmesi için ilgili hükümetin bir şekilde başvurucunun iddialarının doğruluğunu kabul etmesi, başvurucunun zararını karşılama ve lehine bazı tedbirleri alma yükümlüğü altına girmesi gerekir. Şayet taraflar bir uzlaşmaya varır ve bu yeterli görülürse Mahkeme başvuruyu gündemden düşürerek dostane çözümden gerekli sonuçları çıkarır. Şayet taraflar bir çözüme varamazsa hükümet, Mahkemeye Sözleşme'nin ihlalini tanıyan ve başvurucunun zararını tazmin eden "tek taraflı deklarasyon" bildiriminde bulunabilir. Bu tek taraflı deklarasyon kabul edilirse, başvuru yine gündemden düşürülür. Dosyaların çözümünde kullanılan bu iki usul -ki birincisi Sözleşme metninde düzenlenmiş ikincisi ise uygulamayla ortaya çıkmıştır- yıllar içinde daha sıklıkla uygulanır hale gelmiştir. Konu hakkında geniş açıklama için bkz: **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AIHM) Yapısı**, T.C Anayasa Mahkemesi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aihm-yapisi/>, Erişim: 18.08.2020

⁸⁵⁴ Olgaç Nacakçı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yapısı ve Oluşum Biçimi, İstanbul 2007, s. 20-21, <http://www.ekdial.av.tr/mak/on1.pdf>, Erişim: 23.04.2019

⁸⁵⁵ Gemalmaz, a.g.e, ss.944-945

Mahkeme yargıçları bir devlet adına seçilmiş olmalarına rağmen, davalarda bu devleti temsil etmeyip tamamen bağımsız ve tarafsız bir biçimde birey olarak hareket etmektedirler. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre yargıçlar yüksek ahlaki vasıfları ve ehliyetleri ile tanınmış bir niteliğe haiz oldukları takdirde yüksek bir hukuki göreve atanmaya ehil kabul edilmektedirler.⁸⁵⁶

Mahkeme, aynı temel sorundan kaynaklanan büyük vaka grupları için bir araç olarak “pilot karar prosedürü” adı altında yeni bir mekanizma geliştirmiştir. Buna göre, tekrarlayan sorunlar için ortak kurallar, ilkeler ve politikalar belirlenmek suretiyle, mahkemenin iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır.⁸⁵⁷

T.C Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 75'inci maddesinin birinci paragrafında pilot karar prosedürünün uygulanacağı ifade edilmiştir. Söz konusu husus, *Anayasa Mahkemesi bünyesinde yer alan bölümler, bir başvurunun yapısal bir sorundan kaynaklandığını ve bu sorunun başka başvurulara da yol açtığını tespit etmeleri ya da bu durumun yeni başvurulara yol açacağını öngörmeleri halinde pilot karar usulünü uygulayabilirler. Benzer nitelikteki başvurular idari mercilerce bu ilkeler çerçevesinde çözümlenir; çözümlenmediği takdirde Mahkeme tarafından topluca görülerek karara bağlanır* şeklinde ifade edilmiştir.

4.4.3. Avrupa Birliği Adalet Divanı

Avrupa Toplulukları Adalet Divanı, 1952 yılında kabul edilen AKÇT⁸⁵⁸ Antlaşması doğrultusunda Lüksemburg'da kurulmuştur. ABAD'ın⁸⁵⁹ iç hukuk bağlamındaki amacı, AB mevzuatının herkes için eşit şekilde uygulanması için tüm AB

⁸⁵⁶ **Composition of the Court,** European Court of Human Rights, <http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=court/judges&c=> , Erişim: 10.04.2019

⁸⁵⁷ **European Court of Human Rights,** http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts/complementarytexts&c=#n1347878303872_point er, Erişim: 15.04.2019

⁸⁵⁸ Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

⁸⁵⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı

lkelerinde aynı Şekilde yorumlanıp uygulandığından emin olmaktır.⁸⁶⁰ Bu Şekilde ulusal mahkemelerin aynı konu üzerinde farklı kararlar vermesine mani olunmaktadır. ABAD, AB ye lkeleri, AB kurumları, işletmeler ve bireyler arasındaki hukuki anlaşmazlıkları çözme gücüne sahip uluslararası bir örgüttür.⁸⁶¹ Her ye devletin kendi dili ve özel hukuk sistemi olması hasebiyle, Avrupa Adalet Divanı çok dilli bir kurumdur. Bu resmi dillerden herhangi biri dava görülürken kabul edilip kullanılabilmektedir.⁸⁶²

AB yargı düzeni zorunluluk esası üzerine bina edildiği için bazı durumlarda ye devletlerin kendi iradelerinin rağmına olacak Şekilde AB mahkemeleri tarafından yargılanabilmeleri mümkündür. Adalet Divanı'na bağlı olarak kurulan ilk derece Mahkemesinin yasal-kurucu dayanağı olan Konsey Kararı, ilk derece mahkemesi bakımından sınırlı yetkiler öngörmüŐtür. Ancak Nis AndlaŐmasıyla birlikte Mahkeme, ABAD'a bağlı olmaktan çıkarılarak görece özerk bir yapıya kavuşturulmuştur. AT AndlaŐmasının 7'nci maddesine göre ABAD'la birlikte hukukun koruyuculuğu gibi bir görevi yerine getirmektedir. Lizbon Reform AndlaŐmasından sonra ise daire mahkemeleri, "ihtisas mahkemeleri" olarak ilk derece Mahkemesinden ayrıŐtırılmıŐtır. Bununla birlikte ilk derece mahkemesi ile ihtisas mahkemelerinin usule ilişkin tüzüklerinin ABAD tarafından denetlenmesinin, bağımsızlık ilkesini zedelediği ifade edilmektedir. Üstelik ABAD aynı zamanda, üst yargı mercii olarak mahkemelerin kararlarını inceleme yetkisine de sahip bulunmaktadır.⁸⁶³

İdari zm süreçlerini askeri bir kola benzetecek olursak tıpkı askeri bir birliğin takip edilen yolların güvenliğini ve emniyetini temin eden n ve arka kolları olduğu gibi barışçıl çözüm usulleri bakımından yasal ve yargısal süreçler bu işlevi yerine getirmektedir. Zira vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının kökleri yasal

⁸⁶⁰ Adalet Divanı, ulusal hkmetler ve AB kurumları arasındaki hukuki ihtilafların çözümüne yönelik olarak tüm ye ülkelerde AB hukukunun aynı Şekilde yorumlanması ve uygulanmasını temin etmeye çalıŐır. Bazı durumlarda, haklarının ihlal edildiğini düşünen bireyler, Şirketler veya kuruluşlar AB kurumlarını harekete geçirebilirler.

⁸⁶¹ **The Court of Justice**, Court of Justice of the European Union, http://web.archive.org/web/20110209170533/http://europa.eu/institutions/inst/justice/index_en.htm, Erişim: 20.04.2019

⁸⁶² **General Presentation**, Court of Justice of the European Union, http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/, Erişim: 15.04.2019)

⁸⁶³ Hacı Can, "Avrupa Birliği Yargı Düzeninin Yapısal Temelleri", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2008, ss.572-580

düzenlemelere kadar giderken dalları ise yargısal süreçlere doğru uzanmaktadır. Dolayısıyla idari çözüm mekanizmalarının köklerden yani yasal düzenlemelerden etkilenip dalları yani yargısal süreçleri etkileyen bir gövde misali vergi sistemini ayakta tutan bir misyonu bulunduğu söylenebilir.⁸⁶⁴ Bu itibarla gövdenin sıhhati kök (yasal süreç) ve dallarla (yargısal süreç) yakından ilişkili olduğundan analiz edilirken birlikte ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

4.4.4. Tahkim

4.4.4.1. Genel Olarak

Taraflar arasındaki (kanunun yasaklamadığı konulara ilişkin) muhtemel veya mevcut bir uyuşmazlığın bir sözleşme ya da kanun hükmüne dayanarak devlet yargısı dışında, kanunda öngörülen kişi/kişiler tarafından çözüme ulaştırılmasına tahkim adı verilmektedir.⁸⁶⁵

Tahkim henüz devletlerin ortaya çıkmamış olduğu ilk çağlarda, ahlaki normlar ve evrensel yasalara göre sorunların en kısa yoldan çözülmesi şeklinde tecelli etmeye başlamıştır. Bu usul, Roma hukukunda hakem yargılaması kapsamında “ihtiyari ve zorunlu tahkim” şeklinde kendine yer bulabilmiştir. 18.yüzyıla geldiğimizde ise özellikle uluslararası ticaretten kaynaklanan (ekonomik niteliği bulunan) hukuki uyuşmazlıklar bakımından seçilmiş hakemler, ilgili tahkim sürecini ticari teamüller ve hukukun genel ilkelerini esas almak suretiyle yürütmüşlerdir. Bu zamanlarda özellikle Avrupa’da milli hukuktan kaçışı simgeleyen tahkim kurumu, katı ve sıkı kurallara tabi kılınmış ve güvenlik önlemi olarak, hakem kararlarının milli mahkemeler tarafından denetlenebileceği ve tahkim sözleşmesinin tek taraflı olarak bozulabileceği hükümleri ihdas edilmiştir. 1920 yılında New York’ta kabul edilen ilk modern tahkim yasası ile

⁸⁶⁴ Bu husus tezin ilgili bölümlerinde negatif ve pozitif dışsallıklar şeklinde ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

⁸⁶⁵ Diler Tamer, “İlkçağdan Bugüne Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim”, **UTTDER**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2016, s. 363

birlikte tahkim anlaşmasının sağlanması koşuluyla mahkeme yolu tamamen kapatılmış bulunmaktadır.⁸⁶⁶

4.4.4.2. Tahkim Kurumu

Tahkim en genel tanımıyla ulusal ya da uluslararası nitelikteki muhtemel ya da mevcut uyuşmazlıkların, ilgili tarafların seçtikleri hakem/hakemler tarafından karara bağlanmasıdır. Tahkim sonucunda verilecek hükmün hakem kararına bırakılmış olması, tahkim kararının ilgilisi olan tarafları bağlayacağını göstermektedir. Tahkim usulü, bir anlaşmaya bağlanmak suretiyle sürekli ve sistematik bir mekanizma haline getirilebilir. Tahkimin aynı zamanda KAU sürecinin zaafalarını telafi edecek bir yönü olduğu ifade edilmektedir.⁸⁶⁷

Tahkim, uluslararası ticaretin artmasına paralel olarak yatırımların güvenceye alınması bakımından iki ya da çok taraflı anlaşmalar doğrultusunda bir çözüm mercii olarak öngörülmekte ve seçimlik bir yargı yolu olarak değerlendirilmektedir. İç mevzuatın bilinmemesi, karşı tarafın kendi mahkemesinde kayırılma ihtimali, milli mahkemelerin aşırı bürokratik ve hantal yapısı, teminat yatırma zorunluluğu, yabancı avukat tutma şartı gibi riskler sebebiyle sözleşmeye taraf ülke temsilcileri tahkimi alternatif bir yargı yeri olarak tercih etmektedirler. Diğer bir tercih sebebi ise milli mahkemelerin, karşı ülke mahkemesinin kararlarını uygulama noktasında çekingen ve isteksiz davranmasıdır.⁸⁶⁸

Bu sebeple, hakem kararlarının alındığı ülkeden başka bir yerde/ülkede tenfiz (icra) edilmesi şart olduğundan iki ve çok taraflı uluslararası sözleşmeler kapsamında tahkim müessesesine başvurulması gereklilik halini almıştır.⁸⁶⁹

⁸⁶⁶ Tamer, a.g.m, ss.364-386

⁸⁶⁷ Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 356

⁸⁶⁸ Murat Dayanç, “Milletlerarası Tahkim Kanunu ve Bu Kanun Kapsamında Yapılan İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, 2001, s. 34

⁸⁶⁹ Uğur Emek, “Uluslararası Ticari Tahkim, YİD (Yap-İşlet-Devret) Projeleri, İmtiyaz Kavramı ve Anayasa: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 216, 1999, s. 43

Diğer yandan, OECD Model Vergi Anlaşmasının 25/(5) maddesine göre tahkim mekanizması KAU'nun bir alternatifi değil tamamlayıcısı olarak görülmektedir. Bu doğrultuda (KAU'nun son yıllarda eleştiri konusu haline gelmesine mukabil) tahkim mekanizmasının KAU'nun etkinliğini arttıran ve tahkim öncesi ülkeleri karşılıklı anlaşmaya teşvik eden bir düzenleme olduğu ifade edilebilir. Bu itibarla OECD Model Vergi anlaşmasında uyuşmazlık çözüm süreci, KAU süreci olarak ifade edilmekte; tahkim ise bu sürecin bir parçası olarak kabul edilmektedir.⁸⁷⁰

Uluslararası tahkim geçici ve kurumsal şeklinde iki sınıf olarak tasnif edilebilir. Uyuşmazlığın tarafları, hakemi, tahkimin yeri ve şeklini, esasa ya da usule ilişkin hukuk kurallarını, doğrudan kendileri belirlemek istedikleri takdirde ad-hoc (seçilmiş-geçici) tahkim söz konusu olacaktır. Burada tahkim mekanizması ve hakemler sadece başvuruda bulunan taraflar arasındaki somut olay için teşekkül ettirilirler. Kurumsal tahkim ise, başvurudan önce hali hazırda mevcut olan belli kurum, kurallar ve usullere göre yürütülen bir süreçtir.⁸⁷¹

Bu itibarla, hakemlerin uyuşmazlığa ilişkin olarak uyguladıkları hukukun tarafların iradelerine aykırı olmaması gerekir. Aksi takdirde hakemlerin yetkilerini aştıkları kabul edilecektir. Zira taraflar, tahkim sözleşmesi ya da esas sözleşmeye ekledikleri bir tahkim şartıyla hakemlere uyuşmazlığı çözme hususunda bir yetki vermekte olup; bu sözleşme ve eklerinin içerisinde bu yetkinin nasıl kullanılacağı açıkça belirtilmektedir. Bu sebeple hakemlerin, tarafların seçtikleri hukuka veya dikkate alınmasını istedikleri ihtilaf kurallarına aykırı hareket etmeleri halinde, hakem kararının iptali söz konusu olacak veya tenfiz (yabancı ülkede alınan icrai kabiliyeti haiz bir mahkeme kararının Türkiye'de yerine getirilmesine tenfiz adı verilir) aşamasında olumsuz sonuçlar ortaya çıkacaktır.⁸⁷²

⁸⁷⁰ Okan Netek ve Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 386, 2013, s. 52

⁸⁷¹ Mutlu Cerit, “Uluslararası Tahkim, ICSID ve Türkiye’de Uygulanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, 2008, s. 75

⁸⁷² Melih Poyraz, “Milletlerarası Ticari Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 361, 2001, s. 67-68

Tahkim kararı (ilke olarak) uyuşmazlığa taraf olan devletleri bağlamaktadır. Bu nedenle taraf devletlerin yetkili makamları, söz konusu karar kendilerine ulaştığı tarihten itibaren altı ay içinde karşılıklı anlaşmaya varmak durumundadırlar. Ancak akit-taraf devletin mahkemesi tahkim kararının uygulanmasına engel olacak bir karar verirse, tahkim kararı hükmünü yitirmektedir. Ayrıca ilgili vergi mükellefi tahkim hükmünün uygulanmasına yönelik itirazını iç hukuk yollarına götürebileceği gibi KAU prosedürünün uygulanmasını da isteyebilir. Fakat KAU süreci sonunda ortaya çıkan kararı da kabul etmeyerek tekrar iç hukuk yollarına başvurması mümkündür. Aksi takdirde iç hukuk yollarından feragat ettiği kabul edilir.⁸⁷³

Türkiye tarafından kabul edilen tahkimle ilgili düzenlemeler⁸⁷⁴ Türk devletinin uluslararası tahkime verdiği önemin açık bir göstergesidir.⁸⁷⁵ Tahkimle ilgili kabul edilen uluslararası sözleşmeler kapsamında ulusal mevzuatta da bir takım değişikliklerde gerçekleştirilmiştir. Örneğin kamu idarelerinin mal, hizmet ve yapım işleriyle ilgili alımlarında meydana gelecek bir takım uyuşmazlıkların tahkime götürülmesi durumunda gerekli bir takım harcamaların ve ihtiyaçların nasıl temin edileceğine ilişkin hükümler getirilmiştir. Bu kapsamda 4734 sayılı Kanunun 22'nci maddesinin (g) bendine göre; *Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları doğrudan temin usulüne göre yapılabilir.*

⁸⁷³ Netek ve Dağ, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması, s. 55.

⁸⁷⁴ "Türkiye 1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizi Hakkındaki New York Sözleşmesi ile beraber 1961 tarihli Uluslararası Ticari Hakemlik Konusunda Avrupa Sözleşmesi'ni imzalayarak 1991 yılında onaylamıştır. Yabancı hakem kararlarının tanınması ve tenfizini düzenleyen bu Sözleşmelerin yanı sıra 1965 tarihli Yatırım Anlaşmazlıkların Çözümü Konusunda Washington Sözleşmesini (ICSID) 1988 yılında onaylamıştır. Çeşitli tarihlerde birçok ülke ile ikili olarak imzalanan Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Antlaşmalarında (YKKT) ihtilafların halli konusunda uluslararası tahkime yer verilmiştir. Bu sözleşmelerin yanında, 1982 yılında yabancı mahkeme ve hakem kararlarının tanınması ve tenfizini düzenleyen Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun (MÖHUK) yürürlüğe konulmuştur. MÖHUK ve usulüne uygun biçimde onaylanan uluslararası sözleşmeler, iç hukukta, Türkiye'nin uluslararası ticari tahkim konusundaki mevzuatını oluşturmaktadır." Bkz. Emek, s. 40

⁸⁷⁵ Emek, s. 40

4.4.4.3. AB Tahkim Anlaşması

Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması (Tahkim Anlaşması), Avrupa Komisyonunun 1976 yılındaki direktif önerisine⁸⁷⁶ dayanmaktadır.⁸⁷⁷ Bu anlaşmaya verilen önem ve duyulan ihtiyacın şiddeti, geçerlilik süresinin otomatik olarak uzatılmasını gerektirmiştir. Bu anlaşmanın amacı üye ülkeler dâhilindeki bağlı/ilişkili işletme kârlarının düzeltilmesi neticesinde meydana gelen çifte vergilendirme sorunlarının⁸⁷⁸ çözülmesidir.⁸⁷⁹

Burada önemli bir husus anlaşmanın kapsama aldığı konuların AB üyesi ülkelerdeki kurumların transfer fiyatlandırması işlemleriyle ilgili olması gerektiğidir. Diğer bir deyişle ilişkili firmanın üye bir devlette olması gerekir. Dolayısıyla üçüncü bir ülkede bulunan bağlı şirket ile olan ilişkiler anlaşma kapsamında değildir. Diğer yandan anlaşma sadece kurumları kapsamakta olup, şahıs işletmesi şeklinde kurulan ticari

⁸⁷⁶ “Komisyon’un önerisi iç pazar koşullarının tamamlanmasına ilişkin Beyaz Rapor’a (1985) dayanmakla birlikte, farklı üye ülkelerde bulunan bağlı şirketler arası kâr transferlerindeki çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır. Avrupa Konseyi’ndeki uzun görüşmeler sonucunda Komisyon’un direktif önerisi uluslararası bir anlaşmaya dönüşmüş ve 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel’de 12 üye devlet tarafından imzalanıp 1 Ocak 1995’de yürürlüğe girmiştir. 1995 genişlemesinde Birliğe katılan Avusturya, Finlandiya ve İsveç; 2004 genişlemesinde de üye olan 10 yeni ülkeyle de söz konusu anlaşma yapılmıştır. Tahkim Anlaşması’nın 20. Maddesine göre anlaşmanın geçerlilik süresi 5 yıldır. Akit devletler bu sürenin sona ermesine 6 ay kala geçerlilik süresinin uzatılmasına karar vereceklerdir. Ancak akit devletler, 19 Mayıs 1998 tarihinde Tahkim Anlaşmasının süresinin 5 yıl daha uzatılmasına karar vermiş, anlaşmanın geçerlilik süresinin ortaya konduğu 20.maddesini de değiştirecek bir ek protokole 25 Mayıs 1999 tarihinde imza atmış ve tüm ülkelerin onaylamasıyla 1 Kasım 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ek protokolün 1.maddesine göre, anlaşmanın geçerlilik süresinin yine 5 yıl olduğu, ancak süre uzatımının otomatik olarak gerçekleşeceği belirtilmiştir. Buna göre akit devletler, anlaşmanın geçerli olduğu 5 yıllık sürenin son 6 ayı içinde eğer anlaşma süresinin uzatılmasına herhangi bir yazılı itirazda bulunmazlarsa, yürürlük süresi otomatik olarak 5 yıl uzayacaktır.”

⁸⁷⁷ Emrah Ferhatoglu, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, AÜHFD, C.57 S.4, (191-218), 2008, ss.206-207

⁸⁷⁸ Örneğin; ilişkili işletmeleri farklı üye ülkelerde iş yapan bir şirketin bağlı şirketleriyle olan ticari ilişkilerinde emsallere uygunluk ilkesine riayet etmemesinden kaynaklanan matrah düzeltme işlemi sonucu beyan edilen kurum kazancı arttırılmıştır. Fakat bu düzeltmeye mukabil bağlı şirketin bulunduğu ülkede de ilişkili şirketin matrahı da bahse konu düzeltmeye göre yeniden tespit edilmezse ya da buna izin verilmezse uluslararası çifte vergilendirme sorunu oluşmuş demektir.

⁸⁷⁹ Ferhatoglu, “a.g.m”, s. 207

işletmeler anlaşma kapsamında yer almazlar. Kapsama dâhil olan vergiler ise gelir ve kurumlar vergisidir.⁸⁸⁰

4.5. Bazı Ülkelerde Uygulanan İdari Çözüm Usulleri

Verginin, kamu finansmanı sorunsalını eşitlik ve adalet ilkelerine uygun olarak etkin ve hızlı bir şekilde çözmesi için vergi sisteminin uyuşmazlıkların önlenmesine yönelik bağışıklık mekanizmasının güçlü ve sağlıklı olması şarttır.⁸⁸¹ Bu itibarla uyuşmazlıkların barışçıl idari çözüm yöntemleri kullanılarak en etkin şekilde çözüme kavuşturulması kamu finansmanının etkinliğinin sağlanması bakımından yeri doldurulamaz bir önemi haizdir. Kamusal harcamaların toplumsal huzur ve refah yönünden sahip olduğu önem dikkate alındığında, idari çözüm usullerinin başarısının sosyal yapıya sağlayacağı büyük etkinin görmezden gelinmesi mümkün değildir. Aksi halde, vergi idaresinin gerçekleştirdiği bazı idari işlemler fertlerin mali hayatlarında telafisi çok zor zararlara sebep olabilmektedir. Örneğin Belçika mahkemesi⁸⁸² vergisel uyuşmazlığa ilişkin bir davada mükelleften talep edilen vergi miktarı nedeniyle şirketin iflas etmesinden vergi idaresini sorumlu tutmuştur.⁸⁸³

Bu itibarla, vergisel uyuşmazlıkların süreklilik kazanması vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkileyeceğinden, idari çözüm usullerinin etkinliği toplumsal huzur ile yakından ilişkili görülmektedir. Zira vergisel uyuşmazlıkların önemli oranda yargıya intikal ettirilmesi tercihi, sosyal huzursuzluklara sebebiyet vermek suretiyle vergi tabanını çürütücü ve yozlaştırıcı bir etkiye bulunacaktır. Bu sebeple, özellikle gelişmiş batı demokrasilerinde vergi ihtilaflarının çok büyük bir kısmının uzlaşma anlayışı içinde

⁸⁸⁰ Okan Netek ve Mehmet Dağ, Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, 2013, s. 57

⁸⁸¹ Erdem, “Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul”, s. 113

⁸⁸² Court of Appeal of Antwerp, 30 June 1993, RW, 1995-1996, 1027, bkz. Garabedian, ss.181-187

⁸⁸³ Daniel Garabedian, Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması, Gülşen Gedik (Çev.), Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (181-187), s. 183

idari çözümler bulunarak ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Hatta bu ülkelerin (AB Ülkeleri) mevcut vergi sistemlerine göre herhangi bir vergi uyuşmazlığının vergi yargısına intikal ettirilmeden evvel idari çözüm usulleri içinde çözülmeye teşebbüs edilmesi, diğer bir deyişle bu çözüm usullerine başvurulması zorunludur. İdari çözüm sürecinden bir sonuç alınamadığı takdirde, ancak bu aşamada yargı yoluna başvurulabilmesi mümkündür.⁸⁸⁴

Bir vergi uyuşmazlığının niteliği önemli oranda teknik ve uzmanlık gerektiren bir mahiyet arz ediyorsa buna ilişkin çözümün usul ekonomisi gereğince idari süreçte barışçıl usullerle hükme bağlanması ve yargıya intikal ettirilmemesi elzemdir. Bu sebeple, zikredilen niteliği haiz uyuşmazlıklar bakımından vergi idaresi bünyesinde görev yapacak (görev yönünden bağımsız ve tarafsız) uzman bir komisyonun oluşturulması ve çözüme ilişkin kararın bu komisyon tarafından alınmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.⁸⁸⁵

Diğer yandan, mevcut düzenlemeye bakıldığında, İdari Yargılama Usul Kanununun 27’nci maddesine göre, dava açılmadan önce yürütmenin durdurulmasının istenemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu sebeple, yürütmenin durdurulması için idare mahkemelerinde veya Danıştay’da dava açılması zorunludur. Hâlbuki mükelleflerin idari çözüm usullerine başvurduğu tarih itibariyle uyuşmazlığa konu idari işlemin yürütmesinin kendiliğinden durması, idari çözüm usullerini teşvik bakımından faydalı olacaktır. Bu itibarla, idari çözüm usullerine başvuru tarihi itibariyle yürütmenin kendiliğinden durmasına yönelik yasal bir düzenleme yapılmasının, çözüm usullerine olan ilgiyi artıracak kanaatindeyiz.

⁸⁸⁴ Aksoy, s. 109

⁸⁸⁵ Ahmet Arslan, “Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt**: 17, Sayı: 203, 2021, s. 2745

4.5.1. Amerika Birleşik Devletlerinde İdari Çözüm Usulleri

4.5.1.1. Genel Olarak

ABD vergi sistemi federal ve eyalet düzeyinde çeşitli vergi türlerini kapsamaktadır. Bu düzeylerdeki her bir yönetim aygıtı, harcamalarını finanse edebilmek için vergi tahsil etmek yetkisini haizdir. Üstelik federal ve eyalet düzeyinde ihdas edilmiş olan bu vergiler birbirlerinin etkilerini telafi etmeyen vergiler olup; aynı geliri, varlıkları ve işlemleri konu alabilmektedirler. Bununla birlikte, mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek bakımından ödenmiş olan eyalet vergilerinin bir üst düzey olan federal vergilerin tarh edilmesi sürecinde mahsup edilebilmesi mümkündür.⁸⁸⁶

Bunun dışında bir takım şartlar çerçevesinde yetkili vergi idareleri tarafından ilgilisi oldukları mükelleflerin yabancı ülkelerdeki mal varlıkları üzerinden vergi tahakkuk ettirilmesine dair yasal düzenlemeler mevcuttur. Bu kapsamda, belli miktarı aşan yabancı mal varlığına sahip Amerikan vatandaşlarının bahse konu malvarlıklarını Yabancı Hesaplar için Vergi Uygumluluğu Kanunu (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA) kapsamında Amerikan İç Gelir İdaresine (IRS) bildirmek zorunluluğu vardır. Bu bildiri/raporlama vergi mükelleflerinin kişisel federal gelir vergisi beyannamelerine ek olarak dolduracakları özel bir form⁸⁸⁷ ile yapılmaktadır.⁸⁸⁸

ABD’de vergi uyumsuzluklarının önlenmesine ilişkin çabalar, ilgili düzenlemeye dair yasama işlemleri aşamasında başlamaktadır. Örneğin tarhiyat işleminde kullanılan vergi oranları, sermaye kazançlarının elde edilmesine yönelik vadelere göre farklılaştırılmaktadır. Vergi oranlarına ilişkin bu tasnif, vergilemede eşitlik ve hukuki güvenliğin sağlanmasına mebni olarak yapılmaktadır. Bu minvalde, uzun vadeli sermaye kazançları ile kısa vadeli sermaye kazançlarının vergilendirilmesi uzun vadeli kazançların

⁸⁸⁶ Tahir Erdem, Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 277, 2011, s.42

⁸⁸⁷ Form 8938

⁸⁸⁸ **Yabancı Hesaplar için Vergi Uygumluluğu Kanunu (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA)**, Milli Gelirler Dairesi (ABD Vergi Dairesi), <https://tr.usembassy.gov/tr/u-s-citizen-services-tr/internal-revenue-service-u-s-taxes-tr/>, Erişim: 18 Kasım 2019

lehine olacak şekilde alternatifli⁸⁸⁹ olarak uygulanmaktadır.⁸⁹⁰ Bu suretle mükellefler uzun vadeli sermaye yatırımlarına yönlendirilmekte ve kısa vadeli spekülatif işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

ABD vergi sistemine bakıldığında “idarenin üstünlüğü” ilkesinin, özellikle mükelleflere ait tüm veri kaynaklarına ulaşılması bakımından realize edildiği görülmektedir. Bu çapta bir yetkinin vergi idaresine ait olması, bazı ihtilaflı konuların somut veri, kayıt ve belgeler kapsamında önlenmesini yahut çözüme kavuşturulmasını kolaylaştırmaktadır. ABD’ye has bu durumun özellikle Avrupa Birliği ülkeleri bakımından bu seviyede geçerli olmadığını belirtmemiz gerekir. Zira mevcut duruma bakıldığında banka hesap bilgilerinin otomatik paylaşımı konusu (ABD dışındaki gelişmiş batı ülkelerinde) hali hazırda tartışılır durumdadır. Öyle ki bu ülkelerdeki vergi mükelleflerinin (yurt içi ve dışı) işletmelerine ait aktif kalemlerin⁸⁹¹ tamamı ilgili ülkelerin veri sistemlerine dâhil edilmemişlerdir. Bununla birlikte bahse konu bilgilerin bütünüyle paylaşılması bakımından, finansal şeffaflığın ve bilgi paylaşımı konularının yasal bir güvenceye bağlanması gerekir.⁸⁹²

Özellikle vergi cenneti tabir edilen ülkelerde bulunan banka hesap bilgilerinin otomatik paylaşımına konu edilmemesi, ulusal vergi idarelerinin önemli ve gerekli bir vergi kaynağından mahrum olmalarına yol açmaktadır. Bu duruma ilişkin olarak ABD’de bulunan FACTA⁸⁹³ yasasının diğer ülkeler tarafından örnek alınmasının çözüm yolunda atılmış önemli bir adım olabileceği kanaatindeyiz.⁸⁹⁴

⁸⁸⁹ Bu tip kazançlar normal gelirlere dâhil edilebileceği gibi % 25 oranında düz bir oran ile de vergilendirilebilmektedir. Bkz. Due, **Government Finance**, s. 182

⁸⁹⁰ John F. Due, **Government Finance**, Third Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1963, s. 182

⁸⁹¹ Mevduat, hisse senedi, tahvil, ortaklıklar, finansal olmayan varlıklar (gayrimenkuller gibi) vb. Bkz. Piketty, s. 561

⁸⁹² Thomas Piketty, **Le Capital Au XXI Siecle (21.Yüzyılda Kapital)**, 2.Baskı (Çev) Hande Koçak, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, S: 29619, 2015, s. 561

⁸⁹³ Foreign Account Tax Compliance Act/Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası kapsamında tüm Amerikan vergi mükellefleri yurt dışı banka hesap bilgilerini Amerikan Hazine Bakanlığı ile paylaşmak durumunda olduğuna dair bkz. Piketty, a.g.e, s. 567

⁸⁹⁴ Piketty, **a.g.e**, s. 567

Uyuşmazlıkların önlenmesi yahut çözümü adına ABD’de uygulanan bir diğer tedbir ise, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında mükelleflere “itiraz hakkı” tanınmış olmasıdır.⁸⁹⁵ Bu hak, vergi incelemesinden davanın sonuçlanmasına kadar geçen idari ve yargısal sürecin tamamı bakımından geçerlidir. Ayrıca başta uzlaşma usulü olmak üzere barışçıl çözümün kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve uyuşturucu suçuna ilişkin olanlar haricinde her türlü vergi, vergi cezası ve faiz borcu için anlaşma imkânı sağlanmıştır.⁸⁹⁶ Bu itibarla ABD’de idari çözüm usullerinin yaygın, kapsamlı ve etkin bir şekilde uygulandığı ve özellikle ilgisine sağlanan itiraz imkânları bakımından mükellef haklarına riayet edildiği, ifade edilebilir.

Bu itibarla, takibeden alt başlıklarda uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümünde aktif rol alan Temyiz Ofisi’nin yetki ve fonksiyonları, idari çözüm süreci unsurları, yazışma denetiminin izaha davet usulü ile benzerlikleri, IRS ve mükellef hakları konularına değinilmiştir.

4.5.1.2. Temyiz Ofisi

Gelir Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe sokulduğu ilk yıllarda vergisel ihtilaflara karşı sadece yargı yoluna başvurma hakkı bulunduğu mahkemelerin üzerinde ağır bir yük oluşmuş durumdaydı. Bu sebeple vergisel uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümü adına ivedi olarak idari bir mekanizmanın kurulması gerekliliği ortaya çıkmıştı. Bu ihtiyaç üzerine hali hazırdaki Temyiz Mercii’nin ilk haline tekabül eden idari bir birim oluşturuldu. Şu hususu ifade etmek gerekir ki, bahse konu birim sadece yargının iş yükünü hafifletmek için değil, aynı zamanda vergisel uyuşmazlıkların maddi olaylar ve

⁸⁹⁵ Aynı durumun Türk vergi hukuku bakımından geçerli olmadığını ifade etmek isteriz. Örneğin izaha davet kapsamında mükellefin izahını reddeden komisyon kararına karşı herhangi bir itiraz hakkı öngörülmemiştir.

⁸⁹⁶ Duran Bülbül ve Hüseyin Karakum, “Merkezi Uzlaşma Komisyonu Penceresinden Vergide Uzlaşma Kurumu”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 186, 2020, s. 1566

ilgili vergi kanunları doğrultusunda çözülmesi suretiyle (ticari hayatın gelişmesi adına) gönüllü uyumun temin edilmesi için kurulmuştur.⁸⁹⁷

Takip eden dönemlerde “temyiz hakkı” denilen ve ihtilafların yargıya götürülmeden önce idare bünyesi içinde çözüme kavuşturulmasına imkân veren idari bir itiraz yolu ihdas edilmiştir. Temyiz hakkının mükellefler tarafından kullanılması sürecinde muhatap birim Temyiz Ofisi’dir. Bu ofis, ABD İç Gelir İdaresi’nin bir bileşeni olmasına rağmen diğer unsur ve bileşenlerden özerk bir yapısı vardır. Örgütlenme şekli ve sahip olduğu yetkiler bakımından farklılık göstermektedir. Bu özerk yapıya ana rengini veren kavramlar bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Zira bu Ofis’ten beklenen şey, (itirazların değerlendirilmesi ve uyuşmazlıkların çözümünün haricinde) objektif hareket etmek suretiyle uyuşmazlıkların adil bir şekilde çözüleceğine ilişkin bir güven tesis edilmesidir. Zira vergisel uyuşmazlıkların çözümünde adil ve tarafsız olduğuna dair mükellefleri ikna edemeyen bir mercinin, vergiye gönüllü uyumu sağlamasını beklemek gerçekçi olmayacaktır.⁸⁹⁸ Bu anlayışın Türk vergi hukukundaki bir izdüşümü olarak, vergi inceleme elemanının tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna katılmasının mümkün olmaması, ifade edilebilir.

Temyiz talebinde bulunabilmek için yazılı bir itiraz dilekçesi ile başvuruda bulunmak gerekir. Ancak bu itirazın ya da protestoların doğrudan Temyiz Bürosu’na gönderilmesi, süreci geciktirecek ve sonuç alınmasını zorlaştıracaktır. Bu nedenle itirazın, öncelikle ilgili uyuşmazlığa konu değerlendirmeyi yapan ve tahsilat işlemini başlatan IRS Muayene veya Tahsilat Bürosu’na yapılması gerekir. Sorunun çözümü bu ofis tarafından sağlanamadığı takdirde Temyiz Ofisi’ne başvurulması gerekecektir. Başvuru, doğrudan mükellef tarafından yapılabileceği gibi yetki verdiği (vekâletname yoluyla) bir uzman yoluyla da yapılabilir. Bu temsilci bir avukat, yeminli mali müşavir ya da yetkili bir temsilci olabilir. Resmi yazılı itiraz, teklif edilen değişikliklere itiraz etme

⁸⁹⁷ Nursel Özaktaş, **ABD’de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları**, İstanbul: İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:16, 1976, s. 75

⁸⁹⁸ Tahir Erdem, Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 278, 2011, ss.66-67

hakkını sunan mektupta birlikte belirtilen süre içinde (bu süre genellikle 30 gündür) gönderilmelidir.⁸⁹⁹

Yapılan başvuru temyiz için uygunsa, Temyiz Ofisi bir görüşme planlar. Temyiz görüşmeleri gayri resmi olup, yazışma/e-posta ya da telefon yoluyla gerçekleştirilebilir. Bu şekilde bir mahkeme/yargı sürecinden çok daha az maliyetli ve hızlı bir şekilde birçok anlaşmazlık çözülebilmektedir. Ancak dini, politik, anayasal tartışma, vicdani ret veya benzeri gerekçelerle yapılan başvuruların kabul edilmesi söz konusu değildir. Mükellef, daha önce denetçiye veya gelir görevlisine vermediği yeni bilgiler ya da belgeler sunarsa, başvuru ya reddedilir ya da değerlendirilmek üzere belli bir süre askıya alınır. Bu askı süresi içinde denetçi veya gelir görevlisine sunulan bu yeni bilgi ve belgeler tetkik edilerek, mükellefin bu değerlendirmelere bir cevap vermesi istenir. Bu cevap üzerine Ofis, başvuruyu kabul edip etmeme yönünde bir değerlendirme yaparak bir karara varmaktadır.⁹⁰⁰

Mükellefler Temyiz Ofisi'ne karşı muhtelif konularda itiraz edebilme hakkına sahiptirler. Bunlardan bir tanesi ise, IRS tarafından ek olarak yapılan vergi ve ceza tarhiyatı olmaktadır. Ofis bu konuya ilişkin olarak kendisine yapılan itirazı mevcut bilgi ve belgeler kapsamında bağımsız ve tarafsız bir biçimde tetkik etmek suretiyle bir karar verecektir. Buna göre mükellefin itirazı kabul görmez ise, takip eden süreç yargı yolu olacaktır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığına dair IRS tarafından yapılmış bir tespit bulunduğu takdirde, konu kovuşturulmak üzere Adalet Bakanlığı Vergi Dairesine havale edilecektir. Dolayısıyla bu tip durumlarda mektup denetimi ya da itiraz süreci söz konusu olmayacaktır.⁹⁰¹

Diğer yandan Temyiz Ofisine başvuru imkânları zamanlama bakımından oldukça geniş tutulmuştur. Örneğin mükellef idari çözüm yöntemlerinden sonuç alamadığı için yargıya başvurmuş olsa dahi, tekrar idari çözüm usullerinin uygulanması

⁸⁹⁹ **Requesting an Appeal**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/appeals/preparing-a-request-for-appeals>, (Erişim: 18.11.2019)

⁹⁰⁰ **What to Expect from Appeals**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/appeals/what-to-expect-from-appeals>, Erişim: 18.11.2019

⁹⁰¹ Fatma Turna, "Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye'de İzaha Davet Uygulamasının Karşılaştırılması", **MHD-Cilt**: 18, S. 212, 2022, s. 1801-1802

için talepte bulunabilir.⁹⁰² Hâlbuki Türkiye’de (belli koşullarla sadece indirim hakkı veren kanun yolundan vazgeçme hükümleri hariç) mevcut yürütülen olağan süreçte mükellefler bakımından böyle bir imkân söz konusu değildir. İlk derece yargısına başvuran bir mükellef bu aşamada tekrar idari çözüm yöntemlerinin uygulanmasını talep edemez. Zira “kanun yolundan vazgeçme” hükümleri’nin uygulanabilmesi için ilk derece mahkemesinin bir karar vermiş olması şarttır.

Temyiz Ofisi sadece itirazları değerlendirmekle yetinen bir kurum değildir. Ayrıca uzlaşma⁹⁰³, müzakere, arabuluculuk ve tahkim gibi enstrümanlar ofisin kullanabileceği aparatlar ya da alternatif çözüm yöntemleri arasında sayılabilir. Mükellef bir yöntemden istediği sonucu alamadığı takdirde diğer yöntemlerin uygulanmasını talep edebilir. Dolayısıyla Ofis’in, sahip olduğu çözüm araçları bakımından zengin bir portföy yönettiği söylenebilir.

Daha önce de ifade edildiği üzere vergi uyuşmazlığı durumunda mükellefler, yargıya gitmeden önce vergi idaresi bünyesinde yer alan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) itiraz başvurusu yapmak mecburiyetinde olmakla birlikte, uyuşmazlık ofisinin anlaşmazlık içeren cevabından sonra uzlaşma isteminde bulunmaksızın doğrudan yargı yoluna (tax court) gitme hakkına sahiptirler.

ABD’de tıpkı Türkiye’de olduğu gibi vergi aslı ile ceza tutarı üzerinden ne oranda indirim yapılacağına ilişkin olarak herhangi bir kayıt konulmamıştır.⁹⁰⁴ Ancak her ne kadar böyle bir sınırlandırma yapılmamış olsa bile en azından bu durumu dengelemek adına ABD vergi idaresinin uzlaşma talebini kabul etmesi bir sonraki paragrafta ayrıntılı olarak belirttiğimiz bir takım ciddi şartlara bağlanmıştır. Uzlaşma önerisi ise mükellefin

⁹⁰² Erdem, Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu, ss.68-69

⁹⁰³ Bir mükellefin uzlaşma kurumundan faydalanabilmesi için vergisel sorumluluğunun şüpheli olması, yani çok açık ve net olmaması gerekir. Ayrıca uzlaşmaya konu hususun cezai kovuşturmayı gerektiren uyuşturucu maddelerle ilgili bir yönü olmaması gerekir. Bunların dışında her türlü vergi, faiz ve cezalarla ilgili uzlaşma imkânı mevcuttur. Diğer yandan cezai sorumluluk durumunda bahse konu mevzu kanunun düzenleyici bir hükmünün kasten ihlali içeriyor ise uzlaşma müessesesinin uygulanması mümkün değildir. Dava açıldıktan hatta hüküm verildikten sonra dahi uzlaşma imkânının bulunduğu dair bkz. Özaktaş, s. 83.

⁹⁰⁴ Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.71

belirli koşullar altında borçlu olduğu tutarın daha azını ödeme imkânına sahip olduğu bir durum için söz konusu olmaktadır. Mükellef bu öneriyi yapabilmek için gerekli uzlaşma önerisi formunu doldurmalıdır.

Vergi idaresinin mükellefin uzlaşma önerisini kabul edebilmesi ya da uzlaşma teklifi yapabilmesi için, mükellefin ödeme kapasitesi konusunda bir şüphe oluşması; mevcut borcun ödenmesi durumunda mükellefin ekonomik olarak zor duruma düşecek olması; usulsüzlüğün, kasıtlı davranış ve düzenlemenin mahiyeti bakımından çok bariz olmaması ve mücbir sebep gibi bir takım durumların mevcudiyeti aranır.⁹⁰⁵

Uzlaşma teklifi ise, mevcut borç tutarından daha düşük bir miktarı esas kabul eden iç gelir servisinde yapılan bir uygulamadır. Bu teklif daha ziyade ödeme potansiyeli yeterli bulunmayan mükelleflere yönelik olmaktadır. Bu potansiyel vergi mükelleflerinin sahip oldukları gayrimenkul, otomobil, banka hesapları ve diğer mülkler üzerinden tespit edilmeye çalışılır. Eğer borç tutarının tamamen tahsil edilebileceğinden bir şüphe meydana gelmişse uzlaşma teklifi yapılır veya uzlaşma talebi kabul edilir. Ancak bu teklife hak kazanabilmek için bahse konu mükellefin, tüm vergi beyannamelerini vermesi ve cari yıl içinde gerekli tüm vergilerini ödemiş olması gerekir. Üstelik cari çeyrek içinde gerekli tüm federal vergi depozitolarının yatırılmış olması da şarttır.⁹⁰⁶

4.5.1.3. Yazışma (Mektuplaşma) Denetimi

Yazışma denetimi, bir mükellef hakkında ek bir takım bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulması halinde IRS tarafından yapılan tebligata mukabil talep edilenlerin (bilgi ve belgelerin) mükellef tarafından e-posta yahut fiziki posta yoluyla gönderilmesini konu alan en basit ve yaygın denetim şekli olmaktadır. İnceleme aşamasında uygulandığı gibi geniş bir inceleme öncesinde hazırlık/ön işlemler nev'inden de uygulanabilmektedir. Tıpkı izaha davet uygulamasında olduğu gibi geniş bir incelemeye başlanmadan yahut

⁹⁰⁵ Erdem, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, ss.46-47.

⁹⁰⁶ **Offers in Compromise**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, (Erişim: 20.11.2019)

vergi ve ceza tarh edilmeden evvel mükellefe bir yazı gönderilmektedir. Yazının kapsamı birkaç sorundan fazlasını içermemek üzere öncelikle çok fazla inceleme ve tetkik gerektirmeyen (beyannamedeki bilgilerin düzeltilmesine ilişkin) somut konulara münhasır olmaktadır. Kendilerine yazı ya da mektup gönderilen mükellefler, yapacakları açıklamaya ilaveten ilgili konuya ilişkin olarak beyanlarını destekleyici bilgi ve belgeleri de sunmak durumundadırlar.⁹⁰⁷

Yazışma sürecine ilişkin usûl, resmi yazışma kurallarını içeren prosedür ve rehberlere göre yürütülmek zorundadır.⁹⁰⁸ Söz konusu prosedür ve talimatlar, mükellef ile yazışma sürecinde görev alan tüm birim ve personel için geçerlidir.⁹⁰⁹ Hâsılı denetimin hukuka uygunluğu ve geçerliliği bakımından şekil usullerine uygunluk noktasında büyük bir özen ve dikkat gösterilmektedir. Öyle ki, belirli sayıların üzerindeki mükellefler için çıkarılan mektuplar Vergi Mükellefi Yazışma Dairesi tarafından kontrol edilerek onaylanmak durumundadır. Ayrıca talep edilmesi halinde İletişim Ve İrtibat Ofis'i söz konusu mektupları gözden geçirmekle görevlidir.⁹¹⁰ Bunun yanında, yazışma süreci ile ilgili tüm yazı ve bildirimler özel bir yazılım ile dijital görüntülere dönüştürülerek kaydedilmektedir.⁹¹¹

Denetim sürecinde mektuplaşma usulü yanında telefon yoluyla iletişim kurmak mümkün olduğu gibi, sürecin ilerleyen aşamalarında sorunların daha karmaşık hale gelmesi üzerine mektuplaşma denetiminin saha denetimine evrilmesi de söz konusu olabilir. Şöyle ki, mükellefin açıklamaları ilgili sorunun izahı bakımından yeterli görülmediği takdirde bahse konu beyanname daha ayrıntılı ve derin bir inceleme için yerel ofise gönderilmektedir. Bu durum izahı reddedilen mükellefin öngörülen şartlara göre beyanname vermemesi durumunda vergi incelemesine sevk edilmesine

⁹⁰⁷ Turna, ss.1791-1792

⁹⁰⁸ **IRS Correspondence Manual**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-010-001, Erişim: 07.11.2022

⁹⁰⁹ **Office of Taxpayer Correspondence Services**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-013-001, Erişim: 07.11.2022

⁹¹⁰ **Taxpayer Correspondence Procedures**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-013-002, Erişim: 07.11.2022

⁹¹¹ **Submission Processing Image Control Team (ICT) Correspondence Scanning**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part3/irm_03-013-006, Erişim: 07.11.2022

benzetilebilir. Ayrıca diğerk bir benzerlik ise açıklama talep edilen mükellefin seçilmesi yöntemine ilişkindir. Zira yazışma denetimine tâbi tutulması kararlaştırılan mükellefler IRS tarafından istatistiksel veriler doğrultusunda risk analizine tabi tutulmak suretiyle belirlenmektedir. Ancak burada izaha davetten farklı olarak mektup ile açıklama istenecek mükellefler bazı durumlarda, denetime konu hususla doğrudan bir bağlantısı olmadığı halde ilgili konu hakkında vereceği bilgiler önemli görülen ve asıl mükellefle finansal bağlantısı olan kişiler olabilmektedir. Bu kişiler daha ziyade mükellefin iş ortakları veya yatırımcıları olmaktadır.⁹¹²

IRS tarafından yapılan risk analizlerine ilişkin olarak, örneğin vergi iade dosyaları incelenirken iadelere özel bir inceleme programı sistemi kullanılmakta ve sistem tarafından belli kriterlere göre verilen puanlar dikkate alınarak, şüpheli görülen iadeler denetim kapsamına alınırlar.⁹¹³

Mektup denetiminde mükellefin cevap verme süresi 30 gün olup, ek süre istenebilmektedir. Bu 30 günlük süre sonunda mükellef düzeltmeyi kabul etmez ise, IRS ikinci bir yazı göndererek bir 30 günlük süre daha vermektedir. Bundan da sonuç alınamazsa son kez yasal eksiklik bildirimini mahiyetini haiz bir yazı 90 gün içinde gereği yapılmak üzere mükellefe gönderilmektedir. Mükellef yazı ile önerilen düzeltmeleri kabul ettiği takdirde, basit inceleme raporunu imzalayarak ödemeyi yapmaktadır. Mükellef gerektiği takdirde yüz yüze görüşme talebinde bulunabilmektedir.⁹¹⁴ Eğer anlaşma sağlanamazsa 4 ila 6 hafta içinde son kez düzeltme ve bakiye tutarını içeren bir bildirim vergi mükellefine ya da yetkili temsilcisine gönderilir. Ayrıca söz konusu yazının içeriğinde tespit edilen tutarın ödenmesinin faizleri azaltıcı etkide bulunacağı ifade edilerek, mükellef son kez uyarılmaktadır.⁹¹⁵

⁹¹² Turna, s. 1794

⁹¹³ **General Correspondence Procedures**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-025-005r, Erişim: 07.11.2022

⁹¹⁴ Turna, ss.1798-1800

⁹¹⁵ **Incoming and Outgoing Correspondence/Letters**, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part21/irm_21-003-003, Erişim: 07.11.2022

4.5.1.4. IRS ve Mükellef Hakları

1861 yılında başlayan ABD iç savaşı ile birlikte Devletin gelir ihtiyacının artması üzerine bir takım yeni vergiler ihdas edilmekle birlikte, kamu finansmanının sürekliliğinin sağlanması bakımından IRS'nin nüvesi'ni teşkil eden ilk gelir idaresi biriminin temelleri atılarak başına Massachusetts'li hukukçu George S. Boutwell getirilmiştir. II. Dünya Savaşı'ndan önce 8 milyon civarında olan mükellef sayısının savaş sonrasında 60 milyona kadar çıkması, vergi düzenlemeleri ve organizasyon yapısında önemli değişiklikler yapılmasına sebep olmuştur. Bu doğrultuda, Washington'daki Merkez Kuruluşu dışında Bölge Kuruluşları ve eyaletlerde Vergi Daireleri tesis edilerek, daha da küçük coğrafi alanlarda ise Alt Vergi Büroları oluşturulmuştur. Bu suretle IRS (günümüz itibarıyla) Maliye Bakanlığı'nın en büyük dairesi haline gelmiştir.⁹¹⁶

ABD'de federal vergiler üç ayrı idare tarafından toplanmaktadır. Bununla birlikte vergi gelirlerinin takriben %95'inden fazlası IRS tarafından, geri kalan tutarlar ise ihtisas vergi daireleri tarafından toplanmaktadır. IRS gelir, veraset ve intikal ile özel tüketim vergilerini tahsil ile görevli iken diğerleri (eyalet ve mahalli yönetimler) geniş kitleleri ilgilendirmesine rağmen hasılatı görece düşük olan satış, emlak, taşıt, damga vergileri ve harçlar, trafik cezaları gibi vergi, harç ve cezaları tahsil ve takip etmekle görevlidir. 1998 yılında IRS bünyesinde gerçekleştirilen yapısal değişiklik kapsamında mükellef hakları odak noktalarından biri haline getirilmiştir.⁹¹⁷

1998 yılında çeşitli kanunlar yoluyla ve esasen Mükellef Hakları Beyannamesi ile bazı haklar taahhüt edilmiştir. Mesleki ve Nazik Muamele Hakkı (Professional and Courteous Service) bunlardan bir tanesidir. Bu hak kapsamında, kasıtlı olarak kaba ve olumsuz bir davranışa muhatap olduğunu iddia eden bir mükellef, yetkili birimler (ilgili memurun amiri, IRS müdürü ve beyanname hizmet merkezi) nezdinde gerekli itirazlarını yapabilme özgürlüğüne haiz bulunmaktadır. Temsil hakkı ise, mükellefin vergi idaresi ile

⁹¹⁶ Özaktaş, ss.13-15

⁹¹⁷ Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)**, s. 245.

olan ilişkilerinde kendisi yerine Yeminli Mali Müşavir (certified public accountant) yahut avukat (attorney) görevlendirebilmesini içermektedir. Ayrıca kayıtlı ajan (enrolled agent) denilen ve IRS’de çalışmasına izin verilmiş kişiler de bu temsil görevini yüklenebilir. Bir diğer hak ise “yardım alma hakkı” olarak kavramsallaştırılabilir. Bu meyanda, IRS bünyesinde “mükellef avukatlığı” birimi kurulmuştur. Bu birim mükelleflere özel yardım önerme yetkisine sahip bulunmaktadır. Ancak mükellef IRS tarafından tahakkuk ettirilen vergi miktarı yahut icra takip işlemleri ile mutabık değilse, “itiraz ve uzlaşma” birimine başvurma hakkına sahiptir.⁹¹⁸

Mükelleflerin “mükellef avukatı”na başvurabilmesi için öncelikle idari yolları tüketmiş olmaları gerekmektedir. Bahse konu uyuşmazlık 30 günlük süre içinde çözülememişse ve itiraz yollarından bir sonuç alınamamışsa, bu aşamadan sonra mükellefler kişisel problemlerini (ağır mali yükler sebebiyle zor durumda kalma gibi) gerekçe göstermek suretiyle ilgili birimden yardım bekleme hakkına sahip olabileceklerdir. Mükellef Avukatı ise durumun ciddiyetini değerlendirmek suretiyle bahse konu vergisel işlemlerin ertelenmesi, durdurulması ya da hızlandırılmasına yönelik talimat verme yetkisine sahip bulunmaktadır.⁹¹⁹

4.5.1.5. Temyiz Ofisi, İzaha Davet Komisyonu ve Kamu Denetçiliği Kurumu

Öncelikle Temyiz Ofisi, Kamu Denetçiliği Kurumu⁹²⁰ve Ön Tespit ve İzaha Davet Komisyonu arasında bir kısım benzerlikler bulunmakla beraber görev, yetki, statü ve işlev bakımından önemli farklılıkların bulunduğunu söylememiz gerekir.

⁹¹⁸ Öner, *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)*, s. 227

⁹¹⁹ Öner, *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)*, ss.230-231

⁹²⁰ T.C Anayasasının 74’üncü maddesine göre *Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler*. Bu kapsamda 14.06.2012 tarih ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu⁹²⁰ kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Usul hukukuna ve hakkaniyete aykırılık içeren vergisel uyuşmazlık konulu şikâyetler bakımından gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma başvuru yapma imkânı mevcuttur. Başvurunun yapılabilmesi İYUK’ta yer alan idari başvuru yolları ile özel kanunlarda zorunlu kılınan idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekir. Ancak 6328 sayılı Kanunun 17’nci maddesinin dördüncü paragrafına göre, telafisi güç veya imkânsız

Temyiz Ofisi görev yönünden tarafsız, bağımsız ve ayrıcalıklı yetkilerle mücehhez olmasına karşın tıpkı izaha davet komisyonu gibi vergi idaresi bünyesinde yapılandırılmıştır. Kamu Denetçiliği Kurumunun görev kapsamı diğer birimlere göre çok geniş olmakla birlikte vergi idaresi bünyesi dışında örgütlenmiş olması, önemli bir yapısal farklılık olarak değerlendirilebilir.

Temyiz Ofisi'nin verdiği kararlar tıpkı İzaha Davet Komisyon kararları gibi hukuki bir etki oluşturmaya karşın Kamu Denetçiliği Kurumu kararları tamamen tavsiye niteliğindedir.

Temyiz Ofisi ile İzaha Davet Komisyon'u görev bakımından vergi konusuna odaklanmış ve bu konuda uzmanlaşmış iken Kamu Denetçiliği Kurumu belli bir konuda ihtisaslaşma yoluna gitmemiştir. İhtisaslaşma yönünden İzaha Davet Komisyonu ile Temyiz Ofisi birbirine benzemektedir.

Bununla birlikte süreci başlatan tarafın kim olduğu noktasında iki kurum arasında farklılık vardır. İzaha Davet Komisyonu yasada öngörülen şartlara uygun olarak mükellefi izaha davet etmek suretiyle süreci başlatırken, Temyiz Ofisi'ne başvurmak suretiyle itiraz sürecini başlatan mükellefin bizzat kendisidir.

Temyiz Ofisi idari çözüm araçlarına sahip olmanın yanında zorunlu bir itiraz birimi olarak işlev görürken İzaha Davet Komisyonu ile Kamu Denetçiliği Kurumuna başvurmak ihtiyaridir.

ABD'de yürütülen itiraz/şikâyet süreci, mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırması bakımından daha ayrıcalıklı, tarafsız, bağımsız ve teknik bir mahiyet kazanmıştır. Bu itibarla Temyiz Ofisi, diğerlerinden (Kamu Denetçiliği Kurumu, İzaha Davet Komisyonu) farklı olarak bir hakem ve çözüm mercii olmasının ötesinde uzmanlaşmış bir itiraz müessesesi haline gelmiş bulunmaktadır.

zararların doğması söz konusu ise idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı dikkate alınmayabilmektedir. Bkz. Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, ss.469-470

4.5.2. Fransa Örneğinde İdari Çözüm Usulleri

Fransa’da mevcut vergi sistemine baktığımızda idari çözüm usullerinin yargı yoluna başvurmadan önce uygulanmasının zorunlu olduğu görülmektedir.⁹²¹ İdari çözüm usulleri tıpkı ABD’de olduğu gibi idari aşamada uygulanabileceği gibi, yargılama sürecinin herhangi bir evresinde de hayata geçirilebilir. Fakat dava aşamasında mükellef ile yapılacak olan uzlaşmaya ilişkin anlaşma yapma yetkisi ilgili mahkemeye aittir. Genelde bu anlaşmalar kapsamında cezalar kısmen ya da tamamen kaldırılırlar.⁹²² Türkiye’de ise yargı yoluna gidilmeden evvel idari çözüm usullerine başvurulması ihtiyaridir.

Fransa’da uygulanan başlıca idari çözüm yolları şunlardır: Düzeltme, vergi ve cezada indirim, pişmanlık ve uzlaşma. Yargı yoluna başvurmadan önce bu çözüm usullerinin denenmiş veya reddedilmiş olması şarttır. Burada uzlaşmaya konu edilen unsur sadece vergi cezası olup, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Uzlaşmaya konu vergi cezasının türü ve tutarı konusunda herhangi bir sınırlandırma söz konusu değildir. İndirim yöntemi ise, sadece dolaysız vergiler için söz konusu olup, zor durumda veya ödeme güçlüğü yaşayan mükellefler için her aşamada hem vergi aslında hem de vergi cezasında olmak üzere tam veya kısmi bir indirim yapılması şeklinde uygulanmaktadır. Diğer yandan mükellefler, aylık belli bir oranı iki ay içerisinde pişmanlık zammı şeklinde ödemek suretiyle ve daha önce bu konuyla ilgili bir ihbar yapılmamış olmak şartı ile pişmanlıkla beyanda bulunarak bu usulden yararlanabilirler.⁹²³

Terkin ve vergi indirimi müesseselerinin uygulanması sürecinde tarafsızlığın ve eşitliğin sağlanabilmesi için Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu oluşturulmuş olup belli

⁹²¹ Türkiye ve ABD’de idari çözüm yöntemlerinin uygulanması ihtiyaridir. Diğer yandan yargıya başvurmadan önce itiraz müessesesi (üst makama başvuru-şikâyet) Türkiye’de ihtiyari iken, ABD’de bulunan itiraz kurumu niteliğini haiz Temyiz Ofisine başvuru ise zorunludur.

⁹²² Simon Whitehead, **The Tax Disputes and Litigation Review**, 5.Basım, London: Law Business Research Ltd., 2017, s. 132, https://www.philippe-derouin.com/wp-content/uploads/2017/04/France_Chapter_XII_The_Tax_Disputes_and_Litigation_Review_5%a8me_%c3%a9dition__2017__p__125.pdf, Erişim: 18.11.2019

⁹²³ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.65-66

büyükölükteki uyuşmazlıklar yönünden Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay'ın uygun görüş verme zorunluluğu getirilmiştir.⁹²⁴

Fransa'da mükellefin düzeltme başvurusu yapması durumunda vergi idaresinin cevap verme süresi Türkiye'deki uygulamanın aksine oldukça uzun tutulmuştur. Fransız vergi idaresi düzeltme başvurusuna tam 6 aylık süreç zarfında cevap verme imkânına sahiptir. Mükellef ise cevap tarihinden itibaren 2 yıl içinde dava açma yetkisine haiz olmaktadır.⁹²⁵

Aslında idari işlemlere karşı dava açma süresinin uzun tutulmasının bazı avantajları olduğu söylenebilir. Zira Türkiye'de bu sürenin vergisel işlemler için 30 gün ile sınırlı tutulması birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Bu sürenin kısa olması, bazı durumlarda dava açma sürelerinin geçirilmesine sebep olmakta ve bu durum mükellefin vergiye uyum düzeyini olumsuz etkilemektedir. Bazen de mükellefler haklarında tesis edilen işlemi süre kısıtı sebebiyle yeterince tetkik edemedi her ihtimale binaen dava konusu yapmak durumunda kalmaktadırlar. Hâlbuki bu sürenin uzun tutulması mükelleflerin bahse konu işlemi daha iyi tetkik etmeleri ve belki de dava yoluna gitmemeye karar vermelerine neden olabilecektir. Bu sebeple dava açma süresinin belki 2 yıl olmasa bile 30 günden uzun bir vetire olarak belirlenmesinin, mükelleflerin yargıya gidip gitmeme veya idari çözümü talep edip etmeme konularında daha rasyonel kararlar vermelerine yardımcı olacağı düşüncesindeyiz.

Fransa'da cari uzlaşma usulünün objektif ölçütleri esas alan ve sübjektif görüşmeleri ortadan kaldıran özellikleri Türkiye'deki uzlaşma kurumundan oldukça farklı bir mahiyet arz etmektedir. Bu sebeple uzlaşma süreci işyükü ve zaman maliyetleri bakımından daha etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Sürecin ana bileşenleri uzlaşma görüşmesi değil, uzlaşma teklifi ve kabul kararıdır. Bu doğrultuda Fransa vergi idaresi uzlaşabileceği azami tutarları mükellefe bildirmekte, mükellef bunu kabul ettiği takdirde ise uzlaşma hitama ermiş kabul edilmektedir. Süreci nihayete erdiren resmi belge ise "mukavele belgesi" şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki,

⁹²⁴ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 74

⁹²⁵ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 73

suçun niteliği “kaçakçılık” olarak tespit edilmişse, uzlaşma imkânından yararlandırılması söz konusu olamayacaktır. Üstelik bu istisna hükmü, hakkında içtihat oluşturulmak istenen özel ve orijinal suç fiilleri bakımından da geçerlidir.⁹²⁶

Son olarak şunu ifade etmek isteriz ki, Türkiye’deki uygulamanın aksine Fransa’da geçerli uzlaşma hükümlerine göre vergi aslında herhangi bir indirim yapılabilmesi söz konusu değildir. Diğer bir deyişle vergi asılları uzlaşma kapsamında bulunmaz. Bununla birlikte uzlaşılacak vergi cezasının türü/niteliği ve tutarı bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.⁹²⁷ Uzlaşma süreci Eyalet Uzlaşma Komisyonlarınca yürütülmektedir. Komisyon’da, Türkiye’deki komisyonlardan farklı olarak noterler odası tarafından belirlenen bir noter bulunmaktadır.⁹²⁸

4.5.3. İngiltere Örneğinde İdari Çözüm Usulleri

Vergisel uyuşmazlıkların yargı yoluna intikal ettirilmeden önce idari çözüm usullerine konu edilmesi Fransa’da olduğu gibi İngiltere’de de zorunlu kılınmıştır. Bu fırsatı çok iyi değerlendiren İngiliz vergi idaresi, uyuşmazlıkların önlenmesine yönelik olarak çok iyi örgütlenmiştir. İngilizlere göre uyuşmazlıkların asgari düzeyde meydana gelmesi için vergi kanunlarının istikrarlı olması elzemdir. Bu minvalde, vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin olarak sahip olduğu bakış açısı, *erken elde edilen vergi, geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir* ilkesidir. Bunun doğal bir sonucu olarak İngiltere’deki muhtemel veya mevcut uyuşmazlıkların %80’ine yakını idari çözüm usulleri kapsamında çözüme kavuşturulmakta ve bu usuller içinde en fazla başvurulana uzlaşma kurumu olmaktadır.⁹²⁹

HMRC’nin (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi) vergisel konulara ilişkin olarak uyguladığı bir diğer çözüm usulü “arabuluculuk” olmaktadır. İngilizler “tahkim”

⁹²⁶ Aksoy, ss. 112-113

⁹²⁷ Şükrü Kızılot, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1986, s. 18

⁹²⁸ Kızılot, a.g.m, s. 19

⁹²⁹ Bülbül ve Karakum, s. 1567

usulünün vergilendirme konuları için pek uygun bir çözüm yöntemi olmadığını düşündükleri için bu yöntemi uygulamamaktadırlar. 2010-2012 yılları arasında vergi idaresi bünyesinde Hakem Ofisi adı altında özel bir çözüm birimi oluşturulmuştur. Bu ofis, mükellef tarafından teklif edilen çözüm usulünü tetkik ederek, 30 gün içinde çözüme uygun olup olmadığına karar vermektedir. Eğer mükellef ile uzlaşma yönünde bir karar verilmişse, ilgisine mutabakat zaptı gönderilmektedir. Süreç sonunda mükellefin tatmin olacağı bir karara varılamazsa, konunun bağımsız mahkemeye sevk edilmesi talep edilebilir.⁹³⁰

Mükellef kendisi hakkındaki idari işleme karşı temyiz formu ile 30 gün içinde itiraz etme hakkına sahiptir. Temyiz formunun itiraza mebni gerekçeleri havi olması, yasal bir zorunluluktur. İngiliz vergi idaresi mükellefin itiraz gerekçelerini makul kabul ettiği takdirde, kendisine ulaşan temyiz formu kapsamında 45 gün içinde gerekli inceleme ve tahkikatı gerçekleştirmekle görevlidir. Ancak söz konusu tahkikatın uyuşmazlığa konu işlemle ilgisi olmayan bir personel tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Bu süreçte alanında uzman bir görevli, arabulucu olarak mükellefe yardımcı olabilecektir. Mükellefin idari çözüm usullerine başvurmuş olması, temyiz ve yasal inceleme yapılması bakımından Hakem Ofisi'nden talepte bulunma hakkını ortadan kaldırmaz. Zira alternatif çözüm usullerine göre varılan sonuçlar bağlayıcı değildir.⁹³¹

Uzlaşma sürecinin başlangıcı olan ilk aşamasında bir çözüme varılamaz ise "Commission of Inland Revenue" (İç Gelir Komisyonu) adlı özel bir komisyon devreye girer. Bu komisyonda bölgenin saygın işadamları ile vergi idaresinin temsilcileri bulunmakta olup, bunların vergi ve ceza tutarını uygun görülen miktarda aşağıya çekme yetkisi mevcuttur. Komisyonlarda bir anlaşmaya varılamaması durumunda mükellefler Hakem Ofisi'ne yahut adli yargıya (high court) başvurabilirler.⁹³²

⁹³⁰ Simon Whitehead, **The Tax Disputes and Litigation Review**, 7.Basım, London: Law Business Research Ltd., 2019, s. 333-334, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2019/The-Tax-Disputes-and-Litigation-Review-7th-Edition.pdf>, Erişim: 22.11.2019

⁹³¹ **Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute**, GOV.UK, <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, Erişim: 22.11.2019

⁹³² Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.67-68

Süreçte yer alan diğer bir (özel) komisyon⁹³³ ise uyuşmazlığı daha ziyade hukuki boyutuyla ele alır ve inceler. Bu komisyonun merkezi Londra'dır.⁹³⁴ Türkiye'de ise uyuşmazlık konusu olan vergisel işlemlerin vergi idaresi bünyesinde bulunan bir komisyon tarafından hukuki boyutu itibariyle tetkik edilmesine ilişkin herhangi bir özel birim ya da süreç mevcut değildir.

Beyannameler üzerinde gerçekleştirilen kontroller ise farklı bir düzlemde ele alınmaktadır. Şöyle ki, İngiltere'de vergi beyanları müfettişler tarafından kontrol edilerek gerekli düzeltme ve tarhiyat derhal yapılmaktadır. Bu süreçte mükelleflerle yapılan görüşmelerde vergi beyanlarına (hesaplama ve mükellefiyete ilişkin bariz hatalar) ilişkin ihtilaflar çözüme kavuşturulamaz ise uyuşmazlık mahallin genel komiserine havale edilir. Genel komiserlerin fiili duruma ilişkin kararları kesindir ve bu kararlara karşı konun yoluna başvurulamaz. Bununla birlikte söz konusu kararlar hukuki duruma ilişkin ise (yani mükellefler verilen kararın bariz bir hesap hatasına ya da mükellefiyetle ilgili bir duruma ilişkin olmadığını iddia ediyorsa ki, bu gerekçelerin doğruluğunu mahkeme inceleyecektir) bu takdirde adli yargı yoluna başvurulabilme imkânı söz konusudur. Ancak (Türkiye'deki uygulamanın aksine olarak) yargı yoluna başvurulması uzlaşma sürecinin kesilmesi sonucunu doğurmamakta; uzlaşma süreci dava ile aynı anda yürütülebilmektedir. Hatta uzlaşma görüşmeleri olumlu neticelenir ise adli yargıda açılmış olan dava düşmektedir.⁹³⁵ Zikredilen süreç esasen Türk vergi hukukunda cari olan “düzeltme” kurumunun bir benzeri olarak tanımlanabilir. Zira İngiliz vergi usul kanununda hataların düzeltilmesine yönelik herhangi bir hüküm mevcut değildir.

4.5.4. Almanya Örneğinde İdari Çözüm Usulleri

Almanya'da cari idari çözüm usullerinin dayandığı temel hukuk belgesi anayasadır. Zira idari usul bakımından mükelleflere tanınmış en önemli haklardan bir tanesi olan “dinlenilme hakkı” Alman anayasası'nın bir hükmü haline getirilmiştir. Bu

⁹³³ Special Commission of Inland Revenue

⁹³⁴ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, s. 76

⁹³⁵ Aksoy, s. 111

anlayışa göre mükellef bir obje olmayıp, kendisini ilgilendiren bir işlem ya da karar tesis edilmeden önce dinlenilmesi elzemdir.⁹³⁶

En az dinlenilme hakkı kadar önem verilen bir diğer hak ise, “Bilgilendirilme (uyarılma) Hakkı”dır. Bu hak doğrultusunda, objektif görev anlayışı kapsamında gerekli görüldüğü takdirde, mükelleflerin uyarılmaları ve bilgilendirilmeleri mecburidir. Zira üstün yetkilerle donatılmış idarenin, mükellefin bilgisizliğinden yararlanması, hukuk devleti-sosyal devlet ilkesine aykırı olacağı gibi, münhasıran yasallık ve kamu yararı ilkeleriyle de bağdaşmayacaktır.⁹³⁷

Yukarıda bahsettiğimiz “dinlenilme” ve “uyarılma” haklarının, 213 sayılı VUK’un 370’inci maddesi özelinde yasal bir temele kavuşturulduğu ifade edilebilir. Mükellef izaha davet kapsamında yer alan ön tespit hakkında hem bilgilendirilmekte hem de açıklama yapmasına (kendisini savunmasına) imkân sağlanmaktadır.

Alman anayasasında düzenlenen bahse konu hakların neler olduğu ayrıntılı olarak düzenlenmemiş olup, bunların belirlenmesi idarenin takdirine bırakılmıştır. Bu durumun hakkın kullanımı bakımından belirsizlik ve keyfilik oluşturduğu noktasında eleştiriler mevcuttur.⁹³⁸ Söz konusu keyfiliğin siyasi keyfiliğin çok ötesinde bireysel düzlemde etkileri olması bakımından daha ağır sonuçları olabileceği açıktır. Ancak idari işlev kapsamında her gün tekrar eden bir uygulamanın oluşturduğu olumsuz sonuçlar, bireyler tarafından zamanla yadsınır hale geleceğinden, istenmeyen durumların mevcudiyeti bir nev’i gizlilik perdesi altında sürdürülmüş olacaktır. Bu sebeple idari keyfiliğin siyasi keyfiliğe nazaran daha olumsuz ve kalıcı sonuçlara yol açabileceğini söylememiz mümkündür.⁹³⁹

Barışçıl çözüm usulleri arasında yer alan uzlaşma, Almanya’da oldukça sınırlı bir uygulama alanı bulmaktadır. Uzlaşma süreci daha ziyade ilk ve son konuşmadan müteşekkil olup, uzlaşmadan kastedilen şey son konuşmada mükellefle anlaşmaya

⁹³⁶ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, ss.54-55

⁹³⁷ Yavaşlar, a.g.e, ss.77-78

⁹³⁸ Yavaşlar, a.g.e, ss.82-83

⁹³⁹ Güneş, s. 8

varılmasıdır.⁹⁴⁰ Vergi incelemesi sonunda “ilk konuşma” olarak adlandırılan bir görüşme yapılarak vergi matrahı üzerinde mutabakat aranır. Burada bir anlaşma sağlanamadığı takdirde vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin tartışıldığı “son konuşma” olarak kabul edilen bir görüşme daha yapılır. Bu aşamada bir anlaşmaya varılması durumunda uzlaşma gerçekleşmiş kabul edilir. Böyle bir uygulamanın gerek Türkiye gerek diğer yabancı ülke uzlaşma uygulamalarından farklı olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi mükellefleri kendilerini ilgilendiren işlemler bakımından bu işlemleri yapan birime karşı bir ay içinde itiraz etme hakkına sahiptirler. Bu itiraza idari temyiz adı verilmektedir. İdari temyiz mahkemelerin iş yükünü hafifletmek, işlemin doğruluğunun gözden geçirilmesini temin etmek gibi amaçları vardır. İdari temyiz süreci sonunda yetkili idari makamlar tarafından red kararı verildiği takdirde, ilgili mükellefin bu kararın incelenmesi bakımından yargı yoluna başvurusu (bölge vergi mahkemesi) mümkündür.⁹⁴¹

Alman Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan istatistiklere göre, 2009’dan 2017’ye kadar yıllık 3,24 milyon ila 5,24 milyon arasında idari temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Vergi mükelleflerinin yaptıkları itirazlar genel itibariyle kabul görmüş, böylelikle mahkeme sürecine duyulan ihtiyaç azalmıştır. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların üçte ikisinden fazlası vergi mükelleflerinin idari temyiz sürecinde yaptıkları itirazlara uygun şekilde çözüme kavuşturulmuştur.⁹⁴² Bu itibarla itiraz kurumunun kaldırılmasının düşünülmesi bile hali hazırda mümkün değildir. Zira bu

⁹⁴⁰ Bülbul ve Karakum, ss.1564-1566

⁹⁴¹ Vergi dairesinin yapısı, sadece iki mahkeme seviyesinden oluşan tek şube olduğu anlamındadır: bölgesel (ilk derece) vergi mahkemeleri ve Münih’teki Federal Vergi Mahkemesi. Organizasyonel olarak, vergi mahkemeleri vergi makamlarından tamamen ayrı ve bağımsızdır; Bunlar ayrıca tamamen bağımsızdır ve vergi makamları tarafından alınan önlemlerin yasallığı konusunda karar verirken talimatlara tabi değildir. Bununla birlikte, bir vergi hâkiminin geleneksel kariyer yolunun vergi makamlarında başladığı ve son yıllarda bir dizi vergi mahkemesinin giderek daha fazla hukuk bürosundan vergi uzmanlarını işe almaya başlamış olmasına rağmen, diğerleri hâlâ eskilerin hâkim olduğu kamu görevlileri (resmi olmayan istatistiklere göre, vergi mükelleflerinin başarı oranlarını olumsuz yönde etkilemektedir). Almanya’da toplam 18 alt (ilk derece) vergi mahkemesi bulunmaktadır. Son birkaç yılda (2009’dan 2017’ye kadar), bu mahkemelerle yıllık ortalama yaklaşık 37.900 yeni yasal işlem yapılmıştır. Bkz. **The Law Reviews**, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-7/1180449/germany>, Erişim: 22.11.2019

⁹⁴² **The Law Reviews**, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-7/1180449/germany>, (Erişim: 22.11.2019)

müessesenin önemli bir filtre işlevi olduğu ve senelik vergi tarhiyatının yaklaşık yarısının bu kurum vasıtasıyla yargısal süreçten önce çözüme kavuşturulduğu somut bir veridir.⁹⁴³

Diğer yandan yargı yoluna başvurabilmek için idari çözüm usullerinin denenmesine rağmen idarenin başvuruyu reddettiğinin belgelendirilmesi şarttır. Daha önce de başka bir bağlamda ifade edildiği üzere, idari çözüm usullerinden birincisi itiraz olup, bu itiraz ayrı bir itiraz komisyonu bulunmadığından mükellef tarafından doğrudan ilgili vergi dairesine yapılır. Vergi aslı ve cezalara yönelik indirim miktarı herhangi bir kayıtla sınırlandırılmış olmayıp söz konusu tutarların tümünü ortadan kaldırma imkânına haizdir.⁹⁴⁴ Türkiye’den farklı olarak uzlaşma müessesesi, yargı organlarına intikal etmiş olmakla birlikte henüz hükme bağlanmamış olan uyuşmazlıklar için de uygulanabilmektedir.⁹⁴⁵ Aynı imkân İngiltere yasaları kapsamında da mümkün bulunmaktadır.

4.5.5. Avrupa Konseyine Üye Ülkeler Bakımından İdari Çözüm Usulleri ve Kurumları

Avrupa Konseyi, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı gibi uluslararası örgütlerle yakın işbirliği içinde çalışan, özellikle insan hakları konularında faaliyet gösteren ve bünyesinde Bakanlar Komitesi ve AİHM gibi organları bulunduran uluslararası bir örgüttür.⁹⁴⁶

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin⁹⁴⁷ R(86)12 sayılı Tavsiye Kararı ile mahkemelerdeki aşırı iş yükünün önlenmesi ve azaltılmasına yönelik önlemler

⁹⁴³ Markus Heintzen, Alman Vergi Hukuku’ndaki Tahkikat Metotları, Handan Çelik (Çev.), Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (229-245), Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 240.

⁹⁴⁴ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.68-69

⁹⁴⁵ Aksoy, s.115

⁹⁴⁶ **Structure**, Council of Europe, <https://www.coe.int/tr/web/about-us/structure>, Erişim: 10 Kasım 2022

⁹⁴⁷ Avrupa Konseyi’nin karar organı Bakanlar komitesi tüm üye devletlerin dışişleri bakanları ya da Strazburg’da bulunan daimi temsilcilerden oluşur. Bakanlar Komitesi Avrupa Konseyi’nin izleyeceği politikaya karar verir ve faaliyet programlarını ve bütçesini onaylar. Bkz. **Parliamentary Assembly (PACE)**, <https://www.coe.int/en/web/about-us/structure>, Erişim: 10 Kasım 2022

kapsamında üye devletlere, yargı sürecinin içinde veya öncesinde, uzlaşmazlığın barışçıl çözümünü kolaylaştırmak ve yaygınlaştırmak için uzlaştırma veya diğer yargı dışı usullere ilişkin düzenlemeler yapılması tavsiye edilmiştir. Tavsiye kapsamında, belli bir sınır değerin altındaki uyuşmazlıklar ile özellikle konulara ilişkin hususlar bakımından yargı dışı kuruluşlar oluşturulması, önerilmektedir. Bununla da kalınmayıp, tahkim kurumuna erişimin kolaylaştırılması ve etkinliğinin arttırılmasına yönelik tedbirler alınması, tavsiye edilen diğer bir husus olmaktadır. Son olarak ise, seçilen bazı uyuşmazlıkların ilk derece yargı yerlerinde ve tek hâkimle çözüme kavuşturulması gibi hususlar da tavsiye kararında yer almaktadır.⁹⁴⁸

Diğer yandan şunu ifade etmek isteriz ki, kanaatimizce uyuşmazlıklara mani olunması bakımından çok önemli bir kurum olan ombudsmanın tavsiye kararında yer almaması izaha muhtaç bir konudur.⁹⁴⁹ Zira kamu denetçisi kurumu, itiraza konu idari işlemler hakkında “yerindelik” denetimi yapabilmesi bakımından mahkemelerden daha işlevsel bir mahiyeti haizdir.⁹⁵⁰

Bu çerçevede 9 sayılı Tavsiye Kararının yedinci bendinde, *idari uyuşmazlıkların çözümünde alternatif yolların başlıca faydalarının, davaya bağlı olarak, daha basit ve daha esnek usuller, daha hızlı ve daha az masraflı çözümlere izin verme, dostane çözüm, uzman kişiler eliyle uyuşmazlık çözümü, uyuşmazlıkların hakkaniyet ilkelerine göre, sadece şekli yasa kurallarıyla bağlı kalmadan ve daha geniş takdir yetkisi kullanılarak çözülme kavuşturulması şeklinde bir tavsiye metni mevcuttur.*⁹⁵¹

⁹⁴⁸ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)**, Cilt 2, Güncelleştirilmiş 3.Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, ss.11-12

⁹⁴⁹ Mustafa Özbek, “Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (II)”, **TBB Dergisi**, Sayı 56, 2005, ss.99-100

⁹⁵⁰ Özbek, a.g.e, s.134

⁹⁵¹ **Council of Europe, Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties, Recommendation Rec (2001) 9 and explanatory memorandum**, Council of Europe 2002, <http://www.partners-serbia.org/wp-content/uploads/2013/05/recommendation-rec20019-on-alternatives-to-litigation-between-administrative-authorities-and-private-parties.pdf> (5 Ekim 2018)

ADR⁹⁵², Avrupa Konseyi üyesi ülkelerde⁹⁵³ özellikle ceza ve aile hukuku alanında uygulanmaktadır. İdare hukuku alanında ise bu çapta bir geniş bir yaygınlığa sahip değildir. ADR usullerinden sayabileceğimiz müzakereye dayalı anlaşmanın diğer usullerden farkı, idari bir işlem olmasıdır. Bu yönü itibariyle izaha davet kurumuna benzediği ifade edilebilir. Fakat bu usullerin uyuşmazlığı çözme ya da önleme fonksiyonları bakımından tasnif edilmeleri yerinde olacaktır. Uyuşmazlıkları önleyen usuller arasında *kamu araştırması, istişare, müzakere, arabuluculuk, dâhili incelemeler* zikredilebilir. Bunlardan *istişare ve müzakere* usulleri, izaha davet kapsamında yer alan dinlenilme hakkı ile yakından ilintilidir ve icrai idari işlem yapılmadan önce uygulanmaktadır.⁹⁵⁴

Mevcut uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak uygulanan usuller ise daha ziyade lazım-ül icra idari bir işlem sonrasında devreye konulmaktadır. Bu usullerin temel amacı mahkemelerin aşırı iş yükünden kurtarılmasıdır. Türk vergi hukukunda bu usullerin karşılığı olarak *tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezada indirim* kurumları örnek gösterilebilir. Kamu araştırması, istişare ve müzakere gibi usuller, idare ve bireylerin ortak katılımı ile yürütüldüklerinden çatışan menfaatlerin uyumlaştırılmasını sağlamaktadır. Bu suretle haklarında işlem yapılacak olan kişiler, söz konusu işlem ve kararların sebep ve sonuçlarına dair bilgilendirilmiş olmaktadır. Bu suretle, halkın katılımı ve iradesini içeren idari karar ve işlemler ise asgari düzeyde uyuşmazlığa yol açmaktadır.

⁹⁵² Alternative Dispute Resolution

⁹⁵³ Avrupa Konseyi'ne Beyaz Rusya, Kazakistan ve Vatikan hariç tüm Avrupa ülkeleri üyedir. Almanya, Andorra, Arnavutluk, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Ermenistan, Estonya, Finlandiya, Fransa, GKRY, Gürcistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Karadağ, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Malta, Moldova, Monako, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, San Marino, Sırbistan, Slovakya, Slovenya, Türkiye, Ukrayna, Yunanistan. **Gözlemci üyeler:** ABD, Japonya, Kanada, Meksika, Vatikan.

⁹⁵⁴ Özbek, "Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (II)", s.88-98.

4.5.5.1. Müzakere, Tahkim ve Arabuluculuk Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Mevcut bir ihtilafın, uyuşmazlığa taraf olmayan ve ilgili tarafların üzerinde ittifak ettikleri bağımsız üçüncü bir kişi/hakem tarafından verilen karar neticesinde sona erdirilmesi usulüne “tahkim” adı verilmektedir. Arabuluculukta çözüme sadece katkıda bulunulurken, tahkimde tarafları bağlayan (rızaları olması halinde) kesin bir hükme varılmaktadır. Tahkime başvurulması ihtiyari olup, tarafların kendi aralarında bir tahkim/hakem sözleşmesi yapmaları gerekir. Sözleşme kapsamında, sorunun çözümünün hakem kararına bağlandığı ve seçilen hakemin de çözüm teklifini kabul ettiği, hususları yer almaktadır. Doktrine bakıldığında tahkimin hukuki niteliği konusundan farklı görüşlerin olduğu anlaşılabacaktır. Ağırlıklı görüşe göre, bu usul uyuşmazlıkların çözülmesine yönelik barışçıl ve alternatif bir çözüm usulü iken, diğer görüşe göre ise, devlet yargısına alternatif oluşturan istisnai bir yargı yoludur.⁹⁵⁵

Müzakere usulü, uyuşmazlığa taraf olanların haricinde üçüncü bir kişinin mevcudiyetini zorunlu kılmamaktadır. Bu usulde aralarında anlaşamayan taraflar, gayri resmi biçimde ve gönüllülük esası çerçevesinde iletişim kurmak suretiyle müşterek bir karara varmayı amaçlamaktadırlar. Bazı durumlarda bahse konu sürece üçüncü bir kişinin katılımının sağlanması mümkün olabilir. Ulaşılan çözümün kesinleşebilmesi için tarafların üzerinde mutabık kalması şarttır. Bu mutabakata dair ilgilileri tarafından imza altına alınmış bir sözleşme tanzim edilmek durumundadır. Üzerinde mutabık kalınan söz konusu sözleşmeye rağmen, tarafların daha sonra yargı yoluna başvurma hakları saklıdır.⁹⁵⁶

Daha önce kısaca değindiğimiz üzere arabuluculuk, ilgili tarafları iletişim kurmaya, müzakere etmeye teşvik maksadını haiz bir süreçtir. Arabulucunun rolü, tarafları bir araya getirmek suretiyle gönüllü bir çözüme ulaşılabilmesine katkı

⁹⁵⁵ Erdem, Vergi Hukukunda Tahkim Mümkün Mü? (Türkiye’nin Tahkim Pozisyonuna Eleştirel Bir Bakış, s. 27

⁹⁵⁶ Kübra Bozdoğan, Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış **Doktora Tezi**, Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2018), ss.56-57.

sağlamaktır. Dolayısıyla Arabulucunun sadece yönlendirici, teşvik edici bir görevi olup, herhangi bir çözüm önerisinde bulunmak gibi bir mecburiyeti yoktur. Arabulucunun görevini hakkıyla yapabilmesi için objektif, tarafsız, bağımsız ve güvenilir bir kişi olması elzemdir. Bu usul somut verilere karşın itiraz aşamasında çözilemeyen, çözümü bakımından tarafların katılımını gerektiren, daha ziyade tahsil aşamasında bulunan uyuşmazlıklar bakımından uygulanmaktadır. Ancak bu usulün vergi gibi teknik ve uzmanlık yönü ağır basan sofistike konularda etkin ve verimli çözümler üretebilmesinin mümkün olmadığı düşüncesindeyiz.⁹⁵⁷

Avrupa Konseyi'ne üye ülkelerde geçerli tahkim usulü ise, uluslararası vergisel uyuşmazlıklar bakımından uluslararası anlaşmalar çerçevesinde uygulanmaktadır. Bu anlaşmalar, *tahkim* ve *karşılıklı anlaşma* olmak üzere iki usul öngörmektedir. Türkiye her iki usulü de kabul etmiş bulunmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü, çalışmamızda müstakil bir başlık⁹⁵⁸ altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere tahkim usulü kapsamında varılan karar, kesin olup tarafları bağlamaktadır. Ancak kararın nihai olması, yargı yoluna gidilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu doğrultuda varılan sonucu adil bulmayan tarafın mahkemeye başvurması her zaman mümkündür. Bu nedenle, hak arama özgürlüğünün ve Anayasaya uygunluğun sağlanması bakımından bu hakkın icrası engellenmemelidir.⁹⁵⁹ Zira tahkim usulünün uygulanması zaten tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri sübjektif hakların mevcudiyeti halinde söz konusu olmaktadır. Bunun için bu usulün idare hukukunu ilgilendiren konularda uygulanabilmesi pek elverişli değildir. Ancak, bir istisna hükmü olarak Anayasanın 125'inci maddesinin ikinci fıkrası⁹⁶⁰

⁹⁵⁷ Bozdoğan, a.g.e, s. 58

⁹⁵⁸ 4.3.nolu başlık.

⁹⁵⁹ Erdem, Vergi Hukukunda Tahkim Mümkün Mü? (Türkiye'nin Tahkim Pozisyonuna Eleştirel Bir Bakış, s. 49

⁹⁶⁰ Madde 125 – İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Ek hüküm: 13/8/1999-4446/2 md. Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir

çerçevesinde, “kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri”nden kaynaklanan uyuşmazlıklar için bu yöntemin uygulanması mümkündür.⁹⁶¹

Türkiye, tahkim konusunda düzenlenen uluslararası nitelikteki tüm sözleşmeleri kabul etmiş ve imzalamıştır. Özellikle uluslararası nitelikteki ticari hakemlik konusuyla ilgili New York ve Cenevre Sözleşmeleri’nin Anayasanın 90’ncı maddesi⁹⁶² gereğince anayasal güvenceye bağlanmış olması konuya verilen önemin göstergesi olması bakımından büyük önem arz etmektedir.⁹⁶³

13.08.1999 tarih ve 4446 sayılı Yasa kapsamında Anayasanın 47, 125 ve 155’inci maddelerinde yatırım hizmetlerinin özel hukuk sözleşmeleri ile bağlanacağına ilişkin değişiklikler⁹⁶⁴ yapılmıştır. Böylece bu sözleşmelerin uygulanmasına yönelik uyuşmazlıkların çözümü için “tahkim”⁹⁶⁵ doğal bir çözüm yolu haline gelmiştir. Ayrıca Anayasanın 125’inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen düzenleme⁹⁶⁶ ile birlikte idari sözleşmeler için tahkim yolu açılmış bulunmaktadır. Bu Anayasa

⁹⁶¹ Mustafa Özbek, “Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller” (I), **TBB Dergisi**, Sayı: 56, 2005, s.96.

⁹⁶² **Madde 90** – Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu antlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur. Milletlerarası bir antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari antlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren antlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz. Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü antlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.

⁹⁶³ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)**, s. 16

⁹⁶⁴ Devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzel kişilere yaptırılacağı veya devredilebileceği kanunla belirlenir.

⁹⁶⁵ 2001 yılında milletlerarası tahkime ilişkin usul ve esasları düzenleyen (5/7/2001 tarih ve 24453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan) 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu çıkarılmıştır. 4501 sayılı yasa uyarınca yabancılık unsurunun bulunduğu kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıkların çözümünde 22.1.2000 tarih ve 23941 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4686 sayılı Yasa uygulanacaktır.

⁹⁶⁶ Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir.

değişikliklerine paralel olarak 2575 ve 2577 sayılı kanunlarda gerekli düzenlemeler yapılmıştır.⁹⁶⁷ Genel yasal düzenlemeler yanında özel yasal düzenlemeler de tahkim yolunun açılmasına katkıda bulunmuştur. Bu meyanda 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun 3'üncü maddesinin (e) bendi⁹⁶⁸, uyuşmazlıkların çözümünde tahkim müessesesinin işletilmesini öngörmektedir.⁹⁶⁹

4.5.5.2. Ombudsman

1978 yılında kurulan Uluslararası Ombudsman Enstitüsü (IOI), Dünya genelinde 100'den fazla ülkede 190'dan fazla bağımsız Ombudsman kurumunun işbirliğini temin etmek için varolan tek küresel organizasyondur. IOI altı bölgesel bölümde (Afrika, Asya, Avustralya ve Pasifik, Avrupa, Karayipler ve Latin Amerika ve Kuzey Amerika) düzenlenmiştir. İyi yönetim ve kapasite geliştirme kapsamında, IOI üyelerini üç yoldan desteklemektedir: projeler için eğitim, araştırma ve bölgesel sübvansiyonlar.⁹⁷⁰

Dünya üzerindeki birçok ülkede hukukun üstünlüğü, yolsuzlukla mücadele ve iyi kamu yönetimi ilkelerinin hayata geçirilmesini teşvik eden ve uygulayan parlamento denetim organları bulunmaktadır. Ombudsman da, bu denetim organlarından biri olarak nitelendirilebilir. Bu Kurumun meşruiyeti, kendisini oluşturan yönetim organlarının parlamento tarafından yahut onun görüşü alınmak suretiyle devlet başkanı tarafından atanması sayesinde sağlanmaktadır. Bu tip kurumların temel amacı, kamu yetkilerinin kötüye kullanılması suretiyle temel hak ve özgürlükleri zedelenen bireylerin korunmasına

⁹⁶⁷ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)**, s. 18

⁹⁶⁸ Özel hukuka tabi olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü ile yabancı yatırımcıların idare ile yaptıkları kamu hizmeti imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden kaynaklanan yatırım uyuşmazlıklarının çözülmesi için; görevli ve yetkili mahkemelerin yanı sıra, ilgili mevzuatta yer alan koşulların oluşması ve tarafların anlaşması kaydıyla, milli ve milletlerarası tahkim ya da diğer uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulabilir.

⁹⁶⁹ Gözübüyük ve Tan, **a.g.e.**, s. 19

⁹⁷⁰ **About the IOI**, International Ombudsman Institute, <https://www.theioi.org/the-i-o-i>, Erişim: 17.08.2019

yöneliktir. Bu suretle idarenin işlem ve kararlarının daha şeffaf, sorumlu ve iyi yönetim ilkesine uygun hale getirilebilmesi mümkün hale gelebilmektedir.⁹⁷¹

Sürekli bir devinim içinde olan ekonomik ve sosyal koşullar, devletlerin daha hızlı ve etkin olmasını gerektirdiğinden kamu idarelerinin, iyi yönetim ilkeleri⁹⁷² çerçevesinde yönetilmesi adeta bir zorunluluk haline gelmiştir. Sadece hukuki denetim görevi bulunan yargı kurumlarının, sürekli değişen ve karmaşıklaşan sorunların üstesinden gelebilmesi teknik açıdan imkânsız hale gelmiştir. Bu sebeple bahse konu idari işlem ve kararların “yerindelik” (adalet, eşitlik, etkinlik) bakımından denetlenmesi ihtiyacı hâsıl olmuştur.

İdari işlem ve kararların “hukuka uygunluk karinesi”nden kaynaklanan gücü, yargı organları tarafından kesin bir hükme varılmadığı takdirde, uyuşmazlığa konu işlem ve kararların icra edilebilirliğini sürdürmektedir. Dolayısıyla meydana gelen hukuki sonuçlar, ilgili idari işlem veya kararın yargı yerleri tarafından iptal edilmesi yahut usulüne uygun şekilde idarece geri alınması durumunda (ortadan kalkmakta) hükmünü yitirmektedir. Bu sebeple (mükellef tarafından gerçekleştirilen) itiraz ya da dava açma fiilleri, hukuki sonuçların doğmasına mani bir güce sahip değildir. Ancak öngörülen şartların mevcudiyeti halinde yürütmenin durdurulması kararı verilebilmektedir.⁹⁷³ Bu itibarla, Ombudsman kurumu hukuki süreç bakımından son karar merci olmayıp, münhasıran yargı sürecini kolaylaştırıcı, meselenin teknik ve idari yönünü aydınlatıcı bir işlevi haiz bulunmaktadır.

⁹⁷¹ **About the IOI**, International Ombudsman Institute, <https://www.theioi.org/the-i-o-i> (Erişim: 17.08.2019)

⁹⁷² Açıklık (şeffaflık), Katılımcılık, Hesap Verebilirlik, Etkinlik, Tutarlılık. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'nda iyi yönetim, "Bir ülkedeki ekonomik, siyasal ve idarî otoritenin her düzeydeki işlemleri yürütmesi anlamına gelmektedir. İyi yönetim, vatandaşların ve toplumsal grupların kendi çıkarlarını korumak ve yasal haklarını kullanmak için gerekli mekanizmalara ve kurumlara sahip olmalarını gerektirir" şeklinde tanımlanmıştır. İyi yönetim kavramını en çok kullanan kurumlardan biri olan Dünya Bankası'nın tanımı ise şöyledir: "İyi yönetim, açık ve öngörülebilir bir karar alma sürecinin; profesyonel bir bürokratik yönetimin; eylem ve işlemlerinden sorumlu bir hükümetin ve kamusal sürece aktif bir şekilde katılımda bulunan sivil toplum ve hukukun üstünlüğünün geçerli olduğu bir düzeni ifade eder". Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre, "İyi yönetim ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin, uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir" Bkz: Selman Sacit Boz, Cihat Yurdaer ve Yunus Eraslan, İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 3, 2019, s. 502

⁹⁷³ Gözübüyük ve Tan, İdare Hukuku, 2021, ss.409-410

Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu, 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumla değişen Anayasanın 74’üncü maddesi çerçevesinde anayasal dayanağa kavuşturulmuştur. Devam eden süreçte 14.06.2012 tarihi itibarıyla 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kabul edilip yürürlüğe girmiştir.⁹⁷⁴

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, değişen ekonomik ve sosyal koşullar yönetim anlayışının dönüşmesini netice vermiştir. Bu değişimin bir sonucu olarak, idari işlem ve eylemlerin demokratik yönetim usulü ilkeleri çerçevesinde daha ciddi ve sistematik olarak denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın bir diğer gerekçesi ise, haklarında işlem ve karar alınan bireylerin (değişen insani değerler kapsamında) enforme edilmeleri isteği olmaktadır.

Bu değişimin bir sonucu olarak, yeni ve modern bir (uyuşmazlık çözüm birimi) denetim organı olan “Kamu Denetçiliği Kurumu” oluşturulmuştur. Kurumun temel hukuki altyapısını Anayasanın 74’üncü maddesi⁹⁷⁵ teşkil etmektedir. Buna paralel olarak 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Gücünde Kararname” ile kamu kurumlarının bünyelerinde “Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonları” oluşturulmuştur. Bu komisyonlar, idare ile mükellefler arasındaki bir takım uyuşmazlıklara ilişkin olarak⁹⁷⁶ yetkili makam ve mercilere görüş bildirmekle görevlidirler.⁹⁷⁷ Kamu denetçiliği kurumu idari işlemleri yalnızca hukuka uygunluk açısından değil aynı zamanda hakkaniyete uygunluk yönünden değerlendirmektedir. Bu açıdan diğer hak arama yollarına oranla ayrıcalıklı bir konuma sahip olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergi mükellefleri, idarenin işlem ve eylemlerinin

⁹⁷⁴ 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış’tır.

⁹⁷⁵ T.C Anayasası. VII. Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı Madde 74 – Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Ek fıkra: 7/5/2010-5982/8 md. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Ek fıkra: 7/5/2010-5982/8 md. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.

⁹⁷⁶ Uyuşmazlığın sulh yoluyla çözülmesi; kanun yollarına gidilmesinden vazgeçilmesi; davaları kabul ve feragat; ceza uyuşmazlıklarında şikâyetten vazgeçme; uzlaşma.

⁹⁷⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 31.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, ss.168-170

hukuka uygun olmakla birlikte hakkaniyete uygun olmadığı iddiasıyla Kurum’a başvurabilirler.⁹⁷⁸

Ombudsmanın verdiği kararlar bağlayıcı değildir, zira Kurumun mahkeme niteliği yoktur. Dolayısıyla yargısal sürecin yavaşlığı ve maliyeti, ombudsman süreci için geçerli değildir. Ombudsmanın amacı idari kurumları cezalandırmak değil, onlara rehberlik yapmaktır. Kurum aynı zamanda, diğer idari denetim yolları arasında koordine edici bir işlevi haiz olup, onlara alternatif değildir.⁹⁷⁹ Yapılan itiraz yerinde görüldüğü takdirde tavsiye kararı verilmektedir. Bu tavsiye kararı ile idareye, hatalı davranıldığının kabul edilmesi, zararın tazmini, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi ya da uzlaşmaya gidilmesi gibi önerilerde bulunmaktadır.⁹⁸⁰

Kuruma yapılan başvurunun işlemekte olan dava açma süresine etkisi bakımından İngiltere’deki işleyişin aksine Türkiye’de yapılan başvurunun dava açma süresini durdurucu bir etkisi olduğu kabul edilmektedir.⁹⁸¹ Türkiye’de Kurum’a başvurmadan önce Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 17’nci maddesinin 4’üncü fıkrası mucibince 2577 sayılı İYUK’da yer alan idari başvuru yolları⁹⁸² ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi şarttır.⁹⁸³ Diğer yandan, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali söz konusu ise idari başvuru yolları tüketilmese dahi ilgili başvuru kabul edilebilir. Bununla birlikte Kanunun uygulanması’na yönelik Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12’nci maddesinin

⁹⁷⁸ Hasan Aykın, “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 418, 2016, s. 22

⁹⁷⁹ Onur Özcan, “Ombudsman Kurumunun Vergi Ombudsmanı Özelinde İncelenmesi: İngiltere Hakem Ofisi Örneği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 413, 2016, ss.118-119

⁹⁸⁰ Aykın, a.g.m, s. 27

⁹⁸¹ 29/6/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunun 21’inci maddesinin 2’nci fıkrası: Başvurunun Kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi halinde; ilgili merci Kurumun önerisi üzerine 30 gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlaması. 3’üncü fıkrası: Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde de durmuş olan dava açma süresinin kaldığı yerden işlemesi, şeklindedir.

⁹⁸² Esasen İYUK’da öngörülen çözüm yolları kural olarak tüketilmesi zorunlu başvuru yolları değildir. Bunun’la birlikte kural olarak seçimli olan İYUK’taki idari başvuru yolları’nın, Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuru konusu’nda tüketilmesi zorunlu bir başvuru yolu haline getirildiği’ni ifade etmek gerekir.

⁹⁸³ Yargı Organları’nın İYUK’un 11 inci maddesi uyarınca üst makama başvuru durumu’nda 30 günlük dava açma süresi’nin durmayacağı yönünde kararlar’ı bulunmakta’dır. Örnek: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K. 2006/300 sayılı Kararı

5'inci fıkrasında yer alan düzenleme,⁹⁸⁴ idarenin belli bir konuda takındığı tavır ve geleneksel tutum sebebiyle kişilere idareye başvurmadan önce kamu denetçiliğine başvuru serbestisi getirmektedir. Kanun yoluyla verilmeyen böyle bir iznin idarenin düzenleyici işlemlerine konu edilmesi “kanunilik” ilkesi bakımından tartışmalara yol açacaktır.⁹⁸⁵

Diğer yandan vergisel uyuşmazlıklar söz konusu olduğunda İYUK'nun ilgili maddeleri kapsamında idari başvuru yollarının uygulanıp uygulanmaması noktasında çelişkili kararlar⁹⁸⁶ mevcuttur. Vergisel uyuşmazlıklar bakımından İYUK m.10 ve devamında yer alan başvuru yollarının geçerli olması gerekir. Aksi halde kamu denetçisine başvuru yolu kapanabilecektir. Diğer yandan özel usul kurallarına bağlanmış başvuru yolları söz konusu ise İYUK'da yer alan çözüm yollarına başvurulamaz. Örneğin, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin olarak VUK'da özel usul kuralları öngörülmüştür. Dolayısıyla bu tür hataların düzeltilmesinde sadece özel usul kurallarına başvurulabilir. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında Kuruma başvuru için İYUK'ta düzenlenen idari başvuru yolları ile özel Kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesinin gerekli olduğu belirtilmektedir. Bu itibarla, ilgili Yönetmelik'teki düzenlemenin belli idari işlemler için sadece özel çözüm yollarının öngörülmüş olduğu hallerde, salt bu yolların

⁹⁸⁴ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin md. 12/6. Fıkrasına göre; İdarenin, kanunlarda açıkça kesin olduğu belirtilen işlemlerine karşı doğrudan Kuruma şikâyet başvurusu yapılabilir.

⁹⁸⁵ Cengizhan Hatipoğlu, “Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları”, **MÜHF - HAD**, C. 20, Sayı 2, ss.318-322

⁹⁸⁶ Bkz. 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K.2006/300 Sayılı VDDK Kararı,

tüketilmesinden sonra başvuruda bulunulabileceği şeklinde daha açık ve net olarak yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.⁹⁸⁷

4.5.5.3. İhtisaslaşmış Ombudsman

Başta İngiltere (Hakemlik Ofisi) olmak üzere bazı ülkelerde teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiren vergi konusuna münhasır olmak üzere “ihtisaslaşmış ombudsman” adı verilen kurumlar oluşturulmuştur.⁹⁸⁸ Bu kurumlar özel yasalara istinaden teşkilatlandırılmış ve ilgili gelir idarelerinden bağımsız biçimde görevlendirilmişlerdir. Bu özel Kurumun ABD’deki izdüşümü ise “vergi mükellefi avukatı” birimidir. Sonuç itibarıyla bu birimlerin temel işlevleri mükellef haklarının korunmasına dair bağımsız ve tarafsız bir gözetim faaliyeti icra etme maksadını haizdir.⁹⁸⁹

Vergi mükellefi kendisi hakkında tesis edilen idari işleme karşı olan itirazını öncelikle işlemi yapan idareye bildirmelidir. Hatta bu tavrını, birinci bildirimde sonuç alamadığı takdirde ikinci kez tekrarlamalı ve ilk kararın gözden geçirilmesini talep etmelidir. İki başvuruya rağmen bahse konu sorun veya uyuşmazlık çözülmediği takdirde, Hakem Ofisine başvuru yapılabilmesi mümkündür. Ofis, uyuşmazlığa konu gerekli bilgi ve belgeleri temin etmek suretiyle yürüttüğü tahkikat sonucunda, uzlaşma ya da tavsiye kararı verecektir.⁹⁹⁰

Mükellef bahse konu kararlardan memnun olmadığı takdirde uyuşmazlığı bir milletvekili aracılığıyla parlamentodaki Parlamento ve Sağlık Hizmetleri

⁹⁸⁷ Hatipoğlu, ss.335-327

⁹⁸⁸ Bu ülkelerden birisi de ABD’dir. Bu ülkede salt vergi yükümlülere için oluşturulmuş bir ombudsman mevcuttur. Vergi işlemleri süreci ya da idari kanallar kullanılmasına rağmen çözüme kavuşturulamayan vergisel sorunlar-uyuşmazlıklar için oluşturulmuş bir kurumdur. Bu uyuşmazlıklardan bazıları şunlardır: ödenen vergilerin iadesi; araştırma; tebliğ ve benzeri sair konular hakkında bkz. Nihal Saban, **Vergi Yargısının Etkinliği**, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, İstanbul: Tesev Yayınları, Sayı: 10, 2000, s. 54

⁹⁸⁹ Hasan Aykın, Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 316, 2015, ss.147-148

⁹⁹⁰ Özcan, s. 123

Ombudsmanı⁹⁹¹, na götürme hakkına sahip bulunmaktadır. Meclis'teki bu ombudsman ise Ofis'in vermiş olduğu kararın yeniden gözden geçirilmesini talep edebilir.⁹⁹²

Bu mekanizma ile idari çözümden memnun olmayan mükelleflerin doğrudan yargıya başvurmaları yerine adeta bir ara çözüm sürecinin işletilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu mekanizma sunulan çözüme ilişkin düzeltme/değiştirme gibi önerilerde bulunabileceği gibi bizzat hangi çözüm usulünün (arabuluculuk, uzlaşma, müzakere vb.) uygulanması gerektiği şeklinde de karar alabilir. Bu minvalde, uzlaştırma yolu ile çözüm usulü tercih edildiğinde belli bir uzlaşma önerisinin sunulması gerekir. Söz konusu uzlaşma mutabakatının tesisi bakımından mükellef ile vergi idaresinin müzakere yoluyla belli bir anlaşma noktasına yaklaşmaları sağlanabilir. Bununla birlikte uzlaşma sağlanamadığı takdirde, diğer bir yöntem olan tavsiye usulü⁹⁹³ gündeme getirilir. Bu usul kapsamında ofis, ilgili konuyu ayrıntılı bir biçimde tetkik ederek idare ve mükellefe kendi kanaatini bildirir. Ofis'in kanaati idari işlemin doğru olmadığı yönünde ise, kaleme alınan tavsiye mektubunda bahse konu işlemin düzeltilmesi için idareye öneride bulunulur.⁹⁹⁴

Sonuç olarak, vergi gibi teknik ve uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda, görev yönünden bağımsız, tarafsız ve ihtisaslaşmış bir kamu kurumu denetçiliği oluşturulmasının, (İngiltere'de⁹⁹⁵ olduğu gibi) vergisel uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden önce hızlı bir biçimde idari aşamada çözüme kavuşturulması bakımından faydalı olacağı kanaatindeyiz.

⁹⁹¹ The Parliamentary and Health Service Ombudsman

⁹⁹² Özcan, s. 124

⁹⁹³ Resolution by recommendation

⁹⁹⁴ Aykın, "Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı", s.

⁹⁹⁵ İngiltere Hakemlik Ofisi (Adjudicator's Office)

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Çalışma sürecinde yasal ve doktrinel zeminde yaptığımız okumalar sonucunda vergi ziyasına yol açan vergi *kaçırma* ve vergiden *kaçınma* eylemlerinin çokluğu ve yoğunluğunun vergi sistemine zarar verme noktasına geldiği düşüncesinin, vergi gelirlerinin tahsilinin hızlandırılması ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ihtiyacını doğurduğu; bu ihtiyacın ise izaha davet kurumunun ihdas edilmesinin temel dayanağı olduğu, kanaatine varılmıştır.

Böylece izaha davet ile birlikte idare açısından ileride gerçekleşmesi muhtemel olan bir uyuşmazlık, ilgili mükellefin dinlenilmesi suretiyle öngörülen şartlara müsteniden önlenmiş olmaktadır. Sürecin sonunda ilgili yasa maddesinde düzenlenen şartlara uygun olarak beyanname vermeyi tercih etmiş bulunan mükellef, yargı yoluna başvurmak yerine vergi aslı, izah zammı ve indirimli vergi ziyaı cezasını ödeyerek vergiye uyum sağlamış olmaktadır.

Bu itibarla henüz 2017 yılında uygulanmaya başlayan izaha davet kurumunun, (muhtelif zaviyelerden ele alınarak) tartışmalı olabilecek konularının vuzuha kavuşturulması bakımından akademik çalışmalara konu edilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Çalışmamızın tamamında yer verilen konular daha önce de belirttiğimiz üzere eleştirel bir bakış açısıyla ele alınmış olup, mevcut veya muhtemel sorunsallar, bunlara ilişkin çözüm önerileriyle birlikte kısa ve açık bir şekilde aşağıdaki paragraflarda ifade edilmiştir.

Öncelikle izaha davet kurumunun, vergiyi doğuran olay ile tarhiyat işlemi arasında usul ekonomisine uygun olarak yetkili komisyon tarafından tesis edilen ön tespitin, vergi incelemesi gerektirip gerektirmediğine karar veren ve herhangi bir karar almadan evvel mükellefin açıklama yapmasını sağlayan bir işlevi bulunmakla birlikte, mükellefi ağır cezai yaptırımlardan korumak suretiyle vergiye gönüllü uyumu temin etmeyi ve kamu finansmanını daha etkin hale getirmeyi amaçlayan basit, hızlı ve maliyetsiz idari bir çözüm usulü olduğu sonucuna varılmıştır.

Şu hususu ifade etmek gerekir ki, esasen mükelleflerin izaha davet edilmesi, yeni bir uygulama olmayıp geçmiş dönemlerde vergi idarelerinin uygulamaları içinde sıklıkla yer almış demokratik bir usuldür. Tez'in ilgili bölümünde ifade ettiğimiz üzere "izaha davet" kavramı bazı mahkeme kararlarına dahi konu olmuştur. Bu itibarla, mükelleflerin açıklamaya davet edilmesi bakımından geçmiş dönemlerde zaman zaman hayata geçirilen bazı fiili uygulamalar ile demokratik yönetim usullerinin, izaha davet yoluyla yasal ve sistematik bir zemine kavuşturulmuş olduğu, ifade edilebilir. Ancak izaha davetin bu uygulamalardan önemli bir farkı, kapsadığı alanın genişliği ve mükelleflerin açıklamaya çağrıldığı ön tespite konu hususun (ilgili kanun maddesinin (b) fıkrası hariç) herhangi bir parasal sınıra bağlı olmamasıdır.

Çalışma'nın ikinci bölümünde, izaha davet ile bazı anayasal vergileme ilkelerinin karşılaştırılması, müstakil alt başlıklar halinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Anayasal ilkelere uyum bakımından ilgili kanun maddesinde tespit ettiğimiz bazı eksiklikler idarenin düzenleyici işlemleriyle giderilmeye çalışılmış olsa bile bunların maddi unsur bakımından yasa maddesinde düzenlenmesi gereken temel öğelerden olduğu sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda, VUK'un 370'inci maddesinde izahın reddi durumunda mükellefin itiraz hakkının olup olmadığı ve hangi (adli-idari) yollara ne şekilde başvurabileceğine dair açık bir düzenleme yapılmaması, kanaatimizce dinlenilme hakkı ve hak arama özgürlüğü bakımından ciddi bir eksikliktir. Bu itibarla izahın reddi durumunda mükellefin hangi adli ve idari yollara başvurabileceği, itiraz hakkının olup olmadığı gibi hususların ilgili kanun maddesinde açık bir şekilde düzenlenmesinin yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından gerekli olduğu düşüncesindeyiz.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu kararlarının hukuki niteliği, doğrudan yargıya konu olup olmamaları bakımından önem taşımaktadır. İzahın reddine dair komisyon kararının icrai olup olmaması idari ve adli başvuru yolları bakımından belirleyici olduğundan vergi yazınında önemle ele alınmıştır. Bu sebeple izaha davet kapsamında tesis edilen idari işlemlerin hukuki niteliği çalışmamızın ikinci bölümünde idari işlem teorisi bakımından ayrıntılı olarak analiz edilmiştir. Bu minvalde, yetkili komisyonun ön tespit ve izahın değerlendirilmesine ilişkin kararlarının tek yanlı, kolektif ve açıklayıcı/tespit edici bir idari işlem olduğu (icrai olmadığı) kanaatine varılmıştır. Zira

ilgili komisyon kararı kapsamında mükellefin izahının kabul edilmediği ve buna istinaden sahip olduğu alternatiflerin neler olduğu açıklanmış yahut tespit edilmiş olmaktadır. Kaldı ki, sebeplerini çalışmamızın ilgili bölümünde ayrıntılı olarak ele aldığımız üzere, tek yanlı irade beyanı ve kamu gücü ölçütlerine sahip her işlemin icrai/lazımül icra olmadığı kanaatindeyiz.

Zira izahın reddi kararı ile birlikte, kararın muhatabı olan ilgisine yasada öngörülen şartlara uygun olarak beyanname vermesi teklif edilirken, aksi halde incelemeye sevk edileceği ihtar edilmektedir. Mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratan idari işlemin tesis edilebilmesi için mükellefin şartlara uygun olarak beyanname vermesi, aksi halde incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple mükellefin açıklamasını reddeden komisyon kararına karşı doğrudan iptal davası açılmasının hukuken uygun olmadığı, sonucuna varılmıştır. Kaldı ki, izahın reddi durumunda karara konu ön tespitin vergi ziyayının mevcudiyetine kesin bir delil olamayacağı gerçeğinden hareketle, şartlara uygun olarak beyanname verilmemesi halinde ancak (tarhiyata ön hazırlık niteliği bulunan) incelemeye sevk işlemi yapılabilecektir.

Vergi dairesinin tarhiyat işlemi yapabilmesi mükellefin beyanname verme iradesine bağlı olduğundan izahın reddi kararının başka bir davranış, onay veya karar gerektirmeksizin mükellefin hukuki durumunda bir değişiklik yapabilmesi mümkün görünmemektedir. Söz konusu karara karşı doğrudan yargı yoluna başvurulamayacağı hususu dikkate alındığında, buna dair hukuki tartışmanın, ancak tarhiyat işlemine karşı açılacak dava sürecinde sebep unsurunun hukuka uygunluğu bakımından söz konusu olabileceği, düşünülmektedir. Üstelik vergi incelemesine sevk kararına karşı dahi dava yoluna gidilemediği dikkate alındığında izahın reddi kararı gibi sübjektif değerlendirme içeren bir komisyon kararının tek başına davaya konu olmasının hukuken uygun olmadığı sonucuna varılmıştır.

İzahın reddine dair bir diğer tartışmalı konu ise mükellef tarafından şartlara uygun olarak verilen beyannameye ihtirazı kayıt konulup konulamayacağına ilişkindir. İzahın reddi üzerine mükellef tarafından verilen beyannamede yer alan matrah bizzat mükellefin kendisi tarafından hesaplanmış bir tutar olmayıp, ağır cezai yaptırımlardan muaf tutulmak için ön tespite uygun ve çekinceli olarak beyan edilen bir unsurdur.

Mükelleflerin bizzat kendileri tarafından hesaplanmış matrahları içeren (süresinde verilmiş) beyannamelere dahi ihtirazı kayıt konulabilirken, izahın reddi durumunda (her ne kadar süresinden sonra verilmiş olsa bile pişmanlık söz konusu olmadığı için) çekinceli olarak verilmiş beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği ve bu suretle tahakkuk ettirilen vergi asılları için dava yoluna gidilebileceği değerlendirilmektedir.

İzaha davet kapsamında Bakanlık tarafından çıkarılan Tebliğler genel düzenleyici idari işlem niteliğini haiz olmakla birlikte, yetkili komisyon tarafından belli bir mükellefe yönelik olarak gerçekleştirilen ön tespit, izaha davet ve izahın değerlendirilmesine matuf idari işlemlerin (kararların) sübjektif, açıklayıcı veya tespit edici, geçici süreli, kollektif ve birel işlemler oldukları kanaatindeyiz. Bu işlemler aynı zamanda lazımül icra olan tarhiyat işlemi bakımından hazırlayıcı bağlı zincir işlem olarak tanımlanmıştır. Bu minvalde ön tespit işlemi, izaha davete dayanak olurken, mükellefin izahı ise komisyon kararlarına dayanak teşkil etmektedir. İzahın reddi kararı ise mükellefin izaha davet şartlarına uygun olarak beyanname vermesi durumunda verginin idarece tarh edilmesi işlemine dayanak olacak, aksi halde tarhiyata hazırlık işlemi olan vergi incelemesine sevk kararına yol açacaktır. Bu itibarla izaha davet kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin birbirinden ayrılması mümkün olmayan, diğer bir deyişle müstakil olmayan halkalardan müteşekkil tarhiyata hazırlık niteliğinde bağlı zincir işlem olduğu sonucuna varılmıştır.

519 no.lu Tebliğ'e baktığımızda mülga 481 no.lu Tebliğ'de sayma usulü ile belirlenen konuların kaldırılarak, izaha davetin kapsamında yer alacak konulara ilişkin belirlemenin idarenin yetkili birimlerinin inisiyatifine bırakıldığını görmekteyiz. Bu durumun Anayasada yer alan belirlilik, öngörülebilirlik, yasallık, yasal idare ve eşitlik ilkeleri bakımından mükelleflerin hukuki güvenliklerini tehlikeye atmış olduğu düşüncesindeyiz. Zira yetkili komisyonun harici emarelere veya karinelere dayanarak yaptığı ön tespit, özel bir takdir yetkisi ve sübjektif bir değerlendirme içerdiğinden izaha davet edilecek mükelleflerin değerlendirme komisyonu tarafından dolaylı olarak tespit edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple izaha davet konularına ilişkin çerçevenin ilgili kanun maddesinde açık ve kesin olarak belirlenmesi gerekir. Aksi takdirde yasallık, yasal idare, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından yasama organına ait olan bir

yetkinin fiilen idare tarafından kullanılmasının, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşruiyetine gölge düşüreceği kanaatindeyiz.

Diğer bir eleştirimiz de izaha davetin ihdas şekline ve usulüne yönelik olmaktadır. Öncelikle 6728 Sayılı Kanunun 22’nci ve daha sonra 7194 Sayılı Kanunun 25’inci maddesi ile düzenlenen izaha davetin son yıllarda “torba kanun” olarak adlandırılan bir usulle ihdas edilmesi vergilendirmeye ilişkin değişikliklerin takibini güçleştirmekte; bu ise verginin yasallığı, belirliliği ve öngörülebilirliği noktasında hukuki güvenliğe zarar vermektedir.

İzaha davet usulü kapsamında gerçekleştirilen tarhiyatların niteliği, bahse konu işlemlere karşı yargı yoluna gidilip gidilememesi bakımından önem taşımaktadır. Vergi yazınında yapılan tartışmalarda ağırlıklı olarak izaha davet kapsamında yapılan tarhiyatların re’sen olduğu kabul edilmektedir. Ancak, izaha davet kapsamında şartlara uygun olarak verilen beyanname doğrultusunda vergi aslına ilişkin olarak gerçekleştirilen tarhiyatın, herhangi bir vergi incelemesi yahut takdir komisyonu kararına dayanmadığı dikkate alındığında, VUK’un 30’uncu maddesinde düzenlenen re’sen tarhiyat kapsamında yer almadığı sonucuna varılmıştır.

Bu kapsamda beyan edilen matrahın yetkili komisyonun ön tespitine dayalı olduğu dikkate alındığında, matrahın tespit edilmesi için özel usuller kullanılması bakımından idareye takdir yetkisi verildiği anlaşılmaktadır. Beyannamenin hangi şartlarda ve hangi usule göre verileceği ve matrah tutarının nasıl belirleneceği VUK’un 370’inci maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu çerçevede beyan edilecek matrah tutarının belirlenmesine yönelik takdir yetkisi, harici karinelerden yola çıkarak ön tespit yapmakla görevlendirilmiş Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna ait olmaktadır.

Bilindiği üzere re’sen tarh edilen vergiler için ihbarname düzenlenmekte ve tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde yargıya başvurma imkânı bulunmaktadır. Zira ikmalen ve re’sen tarhiyat usulünde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleşmemekte, vergi aslı ve cezalar için ayrıca ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Dolayısıyla izaha davet kapsamında verilen beyanname

üzerine ilgili vergi asılları aynı anda tahakkuk ettiğinden ayrıca bir ihbarname düzenlenmesine gerek kalmamaktadır. Bu itibarla, VUK'un 378/2 ve İYUK'un 27'nci maddeleri gereğince (ihtirazi kayıt ile vergi hatası bulunan durumlar hariç) izaha davet kapsamında gerçekleştirilen vergi asıllarına ilişkin tarhiyatlara karşı dava yoluna gidilememesi, esasen bahse konu tarhiyatın re'sen olmadığını göstermektedir. Ayrıca olağan vergilendirme süreci içinde re'sen tarh edilen vergi asılları için geçerli olan uzlaşma imkânının, izaha davet kapsamında tarh edilen vergiler için geçerli olmaması, söz konusu tarhiyatın re'sen olmadığı kanaatini güçlendiren bir başka gösterge olarak ifade edilebilir.

İzaha davetin, hukuki niteliği ve doğurduğu hukuksal sonuçlar dikkate alındığında tarhiyat öncesi bir hazırlık işlemi olarak tanımlanabileceği kanaatindeyiz. Bu sebeple diğer tarhiyat öncesi hazırlık işlemleri olan yoklama ve bilgi toplama usullerinin (harici karine bağlamında) ön tespite kaynaklık etmesi bakımından izaha davet ile yakın bir ilişki içinde olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi incelemesi ise izahı reddedilen mükelleflerin şartlara uygun olarak beyanname vermemesi durumunda devreye koyulan bir süreç olduğu için izaha davet ile vergi incelemesi arasında sebep-sonuç teorisi bakımından nedensellik ilişkisi bulunduğu kanaatindeyiz.

Tarhiyat öncesi hazırlık işlemleriyle ilgili olarak yer verdiğimiz diğer bir husus ise, yoklama usulü yoluyla elde edilen bir takım delillerin, ön tespite kaynaklık etmesi yönünden büyük bir önemi haiz bulunmasıdır. Bununla birlikte, yoklamaya ilişkin kanun maddesini incelediğimizde bazı bilgi, belge, defter ve kayıtlara el koyma yetkisine yahut iznine karşı herhangi bir itiraz müessesesinin düzenlenmediği görülmüştür. Bu çerçevede, izaha davetin en önemli unsuru olan ön tespitin hukuki meşruiyetinin sağlanması bakımından VUK'un 127'nci maddesinin c) bendi kapsamında idare tarafından gerçekleştirilen el koyma işlemine karşı mükelleflerin itiraz hakkının düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere vergi incelemesi ile izaha davet arasındaki nedensellik ilişkisinin ilgili kanun maddesinde yeterince vurgulanmadığı düşünülmektedir. Zira VUK'un 138'inci maddesine göre daha önce inceleme ve tarhiyat yapılan bir konuda dahi gerek görülmesi halinde yeniden inceleme yapılması mümkün

iken, VUK'un 370'inci maddesinde (vergi ziyayı bulunmadığına dair) izahı makul bulunan mükellefin daha sonra aynı konuya ilişkin olarak incelemeye sevk edilip edilmeyeceğine dair herhangi bir düzenlemenin yapılmamış olmasının yasallık ve eşitlik ilkeleri bakımından mahsurlar içerdiği sonucuna varılmıştır.

Diğer yandan, vergi incelemesi esnasında izaha davete benzer bir dinlenilme hakkının idarenin düzenleyici işlemleriyle tanınmasının (yeterli olmamakla birlikte) olumlu bir gelişme olduğu düşüncesindeyiz. Bu itibarla, "dinlenilme hakkı"nın anayasa ve ilgili kanunda münhasıran genel ve usulî bir hak şeklinde bağımsız olarak düzenlenmesi kanaatindeyiz. Hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilintili olan bu hakkın yaptırıma bağlanmış tüm idari işlemler bakımından hüküm ifade etmesi, hukuk devleti anlayışının bir gereğidir. Bu bakımdan izaha davet kurumunun, demokratik yönetim ilkesi ile idari usul kurallarından birisi olan dinlenilme hakkının yasal bir zemine kavuşturulması bakımından büyük bir öneme sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

VUK'un 370'inci maddesinin c) bendi ile izaha davetin kapsamı, şekli ve usulüne ilişkin geniş bir düzenleme alanı Bakanlığın yetkisine tahsis edilmiştir. Bu yetkiye istinaden çıkarılan (önce 482 no.lu Tebliğ ve daha sonra güncel 519 no.lu Tebliğ ile) Tebliğler yoluyla izaha davetin kapsamı, muhatabı, usulü ve icrası gibi unsurlar idarenin genel düzenlemesine tâbi kılınmıştır. Bu şekilde ilgili kanun maddesinde bulunmayan sınırlamaların idarenin düzenleyici işlemleri yoluyla ihdas edilmesi söz konusu olmuştur ki, bu aynı zamanda (kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olarak) "yetki tecavüzü" olarak tanımlanabilecek fiili bir duruma yol açmıştır.

Bununla birlikte özellikle vergi gibi teknik yönü ağır basan bir konuda idarenin görev ve yetkilerinin son derece karmaşık hale geldiği günümüzde, yasallık ve eşitlik ilkeleri bağlamında çerçevesi belirgin hale getirilmiş sınırlı bir takdir yetkisinin verilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Diğer yandan haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmesine yönelik olarak VUK'un 370'inci maddesinde "izaha davet edilebilir" ifadesinin yer aldığı dikkate alındığında, yasa koyucunun belli şartları taşıyan mükelleflerin izaha davet edilmesi noktasında idareye takdir yetkisi verdiği anlaşılmaktadır. Ancak ön tespit

bakımından aynı durumda bulunan kişilerin farklı muameleye tabi tutulabilmesi iradesinin idarenin tercihine bağlı kılınması, verginin yasallığı ve eşitliği ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Zira vergi kanunlarının genellik, soyutluk, hukuki güvenlik ilkelerine uygun olarak yer, zaman ve kişi bakımından belirsizlik içermemesi gerekir. Bununla birlikte idare tarafından çıkarılan 519 no.lu Tebliğ yoluyla mükelleflerin izaha davet edilmesi bakımından sahip olunan takdir yetkisi bağlı yetki haline getirilerek sınırlandırılmıştır. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri her zaman geri alınabileceğinden, söz konusu düzenlemenin ilgili yasa maddesinde ihdas edilmesi hukuki güvenlik ilkesi bakımından daha doğru olacaktır.

Mükelleflerin izaha davet edilmesi yetkisi bakımından asıl tartışılması gereken konunun hakkında emare yahut makul şüphe bulunmasına karşın ön tespit yapılmayan mükelleflerin hukuki durumunun belirsizliği, olduğu kanaatindeyiz. Zira VUK'un 370'inci maddesinde görevli memurlar yoluyla elde edilen harici karinelerin yetkili komisyona iletilmesinin mecburi olduğuna yahut bu delillerin değerlendirilmesine ilişkin objektif ölçütlerin neler olması gerektiğine dair herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu çerçevede, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu harici karineleri değerlendirmek suretiyle ön tespit yapma noktasında bağlı yetki ile sınırlı olmayıp, teknik değerlendirmeye dayalı bir takdir yetkisine sahip olmaktadır. Söz konusu yetki, dolaylı olarak hangi mükelleflerin ağır cezai yaptırımlardan mahfuz kılınacağını belirlediğinden ilgili karinelerin değerlendirilmesine ve yetkili komisyona intikal ettirilmesine dair somut, objektif ve çerçevesi belli bir düzenlemenin ilgili kanun maddesinde yapılmasının hukuki güvenlik, eşitlik ve yasallık ilkesine uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

Ön tespiti esas teşkil eden hususların, adından anlaşılacağı gibi “izaha” davet konusu olabilmesi için açıklanmaya muhtaç bir niteliği haiz bulunmasının beklenmesi son derece doğaldır. Ayrıca, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi geçerli olduğundan vergi kaybına yol açtığı düşünülen bir konunun özü itibarıyla açıklanmaya ve ispat edilmeye muhtaç olması gerekmektedir. Hâlbuki izaha davet kapsamına dâhil olan konuların sayma usulü ile belirlendiği 482 no.lu Tebliğ yoluyla öz ve biçim uyumu bulunan (bariz) birçok konunun izaha davetin konusu olarak belirlendiği görülmüştür. Bununla birlikte, güncel 512 no.lu Tebliğ ile kapsama dâhil olan konuların belirlenmesi

idarenin tercihine bırakılmıştır. Ancak bu tercihin davete konu hususun izaha muhtaç olup olmaması bakımından nasıl kullanılacağına dair herhangi bir belirleme, ölçüt ya da hüküm ihdas edilmemiştir. Kanaatimizce ön tespите konu hususun öz ve biçim itibarıyla açıklanmasını gerektiren bir niteliğinin bulunması gerekir. Bu itibarla izaha muhtaç olmadığı değerlendirilen konuların yetkili komisyon tarafından doğrudan incelemeye yahut takdir komisyonuna sevk edilmesi gerektiği, şeklindeki bir hukuki düzenlemenin VUK’un 370’inci maddesine eklenmesinin uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

İzaha davet uygulamasının, gecikme faizi ile vergi ziyası cezası unsurları bakımından mükelleflerin lehine olacak bir takım avantajlar içerdiği dikkate alındığında, 6728 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden önce meydana gelen vergi doğurucu olaylar bakımından geçerli olması gerektiği kanaatindeyiz. Zira vergi yükünü artırıcı bir etki doğurmayan (ve dolayısıyla gerçek olarak geriye yürümeyen) bir işlemin yürürlük tarihi öncesine ait olaylar için uygulanmasının geçmişe etkili olmama ilkesine aykırılık taşımayacağı düşünülmektedir.

İzaha davetten yararlanacak kişilerin herhangi bir duraksamaya yol açmayacak şekilde belli olması ilgili vergilendirme işlemlerinin yasallık, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine uygunluğu bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu minvalde ilgili kanun maddesine baktığımızda, izaha davet kurumunu ihdas eden yasa koyucu iradenin, kurumdan yararlanması öngörülen mükellefleri tam veya dar mükellef şeklinde bir ayrıma tabi tutmadığını görmekteyiz. Bu sebeple Türkiye Cumhuriyeti Devletinin mali sınırları içinde ekonomik faaliyet gerçekleştiren yabancı ülke uyuğunda bulunan dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin izaha davet edilebilmesinin hukuken mümkün olduğunu ifade etmek isteriz.

VUK’un 370’inci maddesine göre izaha davetten yararlanılabilmesi için ön tespите konu vergi türü bakımından tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şarttır. Ancak mükellefi izaha davet etmek suretiyle süreci başlatan vergi idaresinin kendisi olduğu ve mükellefin bu noktada (sübjektif anlamda) iyiniyetli olması gerekmediği için ön tespите konu hususun ihbar edilip edilmemesinin izaha davetin uygulanması bakımından bir önemi olmaması gerekir. Üstelik ön tespите kaynaklık eden emarelerin temin edilmesinin en etkili yollarından bir tanesi “ihbar” müessesesi

olmaktadır. Dolayısıyla ihbar usulü esasen izaha davet kurumunun etkinliğine katkı sunabilecek bir işlevi haiz bulunduğundan, ilgili yasa maddesinde yer alan buna ilişkin olumsuz şartın kaldırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

7194 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesine ilişkin olarak VUK’un 370’inci maddesinde, izahın yetkili komisyon tarafından değerlendirilmesi sonucunda varılan kararın, mükellefe bildirilmesine yönelik herhangi bir düzenleme mevcut değildi. Bununla birlikte, ilgili değişiklik sonrasında 519 no.lu Tebliğ yoluyla izahın 45 gün içinde değerlendirilmesi ve varılan sonucun mükellefe bildirilmesine yönelik bir düzenleme yapıldı. Söz konusu düzenlemenin münhasıran hukuki güvenlik ve yasallık ilkeleri bakımından olumlu bir gelişme olarak ifade edilebilmesi mümkündür. Ancak 45 günlük düzenleyici sürenin aşılması durumunda, izah şartını (30 günlük hak düşürücü süre içinde) yerine getiren mükellefin izaha davetten yararlanma hakkının ihlâl edilmemesi gerektiği, kanaatindeyiz.

Bir diğer tartışmalı konu da, mükellefin izahta bulunmadığı yahut izah kapsamında talep edilen bilgi ve belgeleri idareye sunmadığı takdirde, incelemeye sevk kararı verilmesinin “susma hakkı” ihlali sayılıp sayılmayacağı meselesidir. AİHM kararları dikkate alındığında, ilgili kanun maddesinde öngörülen hallerde mükellefin incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmesinin “susma hakkı”nın ihlâli anlamına gelmeyeceği kanaatindeyiz. Bununla birlikte incelemeye sevk edilen mükelleflerin VUK’un 370’inci maddesinin sadece (b) fıkrası kapsamındaki fiiller bakımından özel esaslara alınmasının daha doğru olacağı sonucuna varılmıştır.

Ayrıca şunu da ifade etmek isteriz ki, VUK’un 370’inci maddesinde izahta bulunmayan mükelleflerin hukuki durumuna ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut olmadığı halde, 519 no.lu Tebliğ yoluyla bu durumdaki mükellefler bakımından izaha davet kapsamında beyanname verme yolunun açık hale getirilmesi, kanaatimizce idareye verilen takdir yetkisinin aşılması anlamına gelecektir. Zira bu şekilde, ilgili Kanun maddesinde yer almayan bir hak, idarenin genel düzenleyici işlemleri yoluyla ihdas edilmiş olmaktadır. Üstelik bahse konu düzenleme ile birlikte izahı reddedilen mükellefler ile hiç izahta bulunmayan mükelleflerin farklı eylemlerine aynı hukuki sonuçlar bağlanarak verginin yasallığı ve eşitliği ilkelerine aykırı hareket edilmiştir. Bu

sebeple davete icabet etmeyen mükellefler bakımından izaha davet hükümlerinin uygulamayacağına dair VUK'un 370'inci maddesinde yasal bir düzenleme yapılmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

7194 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden sonra sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına dair ön tespitlere ilişkin olarak mükelleflere izaha davet yazısı gönderilmek yerine, sadece SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla bu değişiklik ile birlikte mükelleflerin söz konusu duruma ilişkin olarak (dinlenilme ve savunma hakları bakımından) açıklama yapma hakları ellerinden alınmış bulunmaktadır. Söz konusu hakkı elinden alınmış mükelleflerin ise beyanname vermemesi durumunda (ya da ihtirazi kayıtla beyanname vermesi halinde) yapılan tarhiyat üzerine yargıya gitmesi haricinde bir imkânı kalmamıştır. Böylece izaha davetin ihdas amacına aykırı olarak idari çözüm usulü zayıflatılmış olmaktadır. Bu itibarla, bahse konu düzenlemenin 7194 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesi haline irca edilmesinin eşitlik ve hukuki güvenlik ilkesi bakımından daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Sahte belge kullanımına dair diğer bir tartışmalı konu ise, VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen "sahte belge kullanma" ile "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma" fiillerinin farklı bentlerde yer alıp, sonuçlarına farklı yaptırımlar bağlanmış olmasına karşın izaha davet kapsamında aynı hukuki bağlam içinde ele alınmış olması, meselesidir. Üstelik yanıltıcı belge kullanma fiili bakımından hürriyeti bağlayıcı cezaların infaz edilmemesi hukuken mümkün olduğu halde sahte belge kullananlar bakımından bu tür bir ayrıcalık öngörülmemiştir. Bu itibarla ilgili kanun maddesinin farklı bentlerinde yer alıp yaptırımları ve infaz biçimleri farklı usullere bağlanmış iki ayrı fiilin, izaha davet kapsamında aynı parasal sınırlara tabi tutulmak suretiyle aynı hukuki sonuçlara bağlanmış olmasının Anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu gibi ceza kanunları bakımından da çelişkili bir duruma yol açtığı düşüncesindeyiz.

Yukarıda değindiğimiz üzere VUK'un 370'inci maddesinin (b) fıkrasına göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin kasıt unsuru içerip içermediği yasada öngörülen parasal sınırlara tabi kılınmıştır. Kanaatimizce bu tür bir parasal sınır, kastın varlığını ya da yokluğunu belirlemesi bakımından objektif bir kıstas

olarak değerlendirilemez. Zira mevcut duruma göre, ön tespitin ilgilisi olan mükellefin ve içinde yer aldığı sektörün subjektif özelliklerinin dikkate alınmadığı göz önünde bulundurulduğunda, farklı durumda olanların aynı parasal sınırlar üzerinden aynı hukuki muameleye maruz bırakılması eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılık oluşturacağı gibi, kasta dair hükmün doğruluk ve isabet ihtimalini azaltacaktır. Bu itibarla, subjektif etkileri ihtiva eden kasıt unsurunun araştırılmasının, münhasıran idari aşamada ancak vergi incelemesine mebni olması gerektiği düşünülmektedir.

Bu minvalde seçimlik hareketli suçlardan olan sahte veya muhteviyatı yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkin kasıt unsurunun varlığının ya da yokluğunun inceleme ve yargı süreci yoluyla kesinleştirilmeden izaha davet yoluyla idari ve adli inceleme ve soruşturma aşamalarından azade kılınması, ceza hukuku ilkelerine aykılık teşkil etmektedir. Zira VUK'un 367'inci maddesi kapsamında 359'uncu maddede yer alan suçların işlendiğine dair bilgi ve belgelere ulaşan Cumhuriyet Başsavcılığı'nın dahi vergi dairesinden vergi incelemesi yapılmasını talep ettiği düşünüldüğünde, aynı fiillere ilişkin delillerin salt parasal sınırlara bağlı olarak vergi incelemesinden müstağni kılınmasının hukuki olmadığı düşünülmektedir.

Kaldı ki, (b) fıkrası kapsamında kesilen indirimli vergi ziyayı cezalarının uzlaşma imkânından yoksun kılınması önceki paragraflarda bahsettiğimiz çelişkili durumun bir diğer göstergesi olmaktadır. Zira belirli parasal sınırların altında kaldığı için kasıt unsuru taşımadığına hükmedilip vergi suçları için öngörülen cezai yaptırımlardan muaf tutulan bir fiil, (ceza hukuku bakımından vergi suçu niteliğini haiz kaçakçılık fiillerinin uzlaşmadan yararlandırılmamasında olduğu gibi) bu haktan mahrum bırakılmıştır. Bu itibarla söz konusu çelişkilerin tümünden ortadan kaldırılması bakımından VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin herhangi bir parasal sınıra ya da şarta bağlı olmaksızın izaha davet kapsamından çıkartılmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

İzaha davet ile diğer idari çözüm usulleri arasında yapılan kıyaslama neticesinde çalışmamızın üçüncü bölümünde muhtelif benzerlik ve farklılıklara ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu doğrultuda, izaha davet ile hata düzeltme arasında kapsama alınacak konuların belirlenmesi bakımından bariz bir farklılık bulunduğu müşahade edilmiştir.

Hata düzeltme usulüne ilişkin kanun maddelerinde hangi konuların düzeltmeye konu olabileceği çok açık ve net olarak düzenlenmişken, izaha davete konu olabilecek hususlar idarenin genel düzenleyici işlemleri bağlamında idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Aynı durumun pişmanlık ile izaha davet arasındaki kıyas bakımından da geçerli olduğu anlaşılmıştır.

İzaha davet kurumuna istinaden %80 oranı'nda indirimli olarak kesilen vergi ziyayı cezası, ayrıca "Cezada indirim" usulü kapsamında (370'inci maddenin (b) bendi kapsamında kesilen indirimli vergi ziyayı cezası hariç) ikinci kez indirime tabi tutulmak suretiyle önemli oranda kaldırılmış olmaktadır. Bu durum, cezalandırma amacına aykırı olarak, usul ve hukuka aykırı davranışlara yönelim bakımından caydırıcılık etkisini azaltacaktır. Bu itibarla izaha davet kapsamında kesilen %20 oranındaki vergi ziyayı cezasının ayrıca cezada indirim usulü yoluyla ikinci kez indirime tâbi tutulmamasına dair ilgili kanun maddesinde yasal değişiklik yapılması gerektiği, kanaatindeyiz.

Pişmanlık usulü ile izaha davetin karşılaştırılması bağlamında, pişmanlık usulünde vergi ziyayının mevcudiyeti şart olup, süreci başlatan ve gerekli talepte bulunan taraf mükelleftir. Buna mukabil, izaha davette vergi ziyayına yönelik makul bir şüphenin bulunması yeterli olup, mükellefi izaha davet eden idarenin bizzat kendisi olmaktadır. İzaha davet kurumunda %20 oranında indirimli vergi ziyayı cezası söz konusu iken pişmanlık usulünde herhangi bir ceza kesilmesi söz konusu değildir. Ayrıca pişmanlık usulünde aynı konuya dair (tarhiyatın ikmali bakımından) daha sonra vergi inceleme yapılabileceğine dair herhangi bir düzenleme mevcut değilken, izaha davet kapsamında beyanname verilen bir konuda gerektiği takdirde inceleme yapılabilmesi mümkündür. Dolayısıyla zikredilen hususlar itibarıyla pişmanlık usulünün izaha davete oranla daha avantajlı olduğu görülmektedir.

Bu itibarla, izaha davetin usul, esas ve kapsam bakımından en uygun düzeyde etkin olarak işletilmesi, mükellefler nezdinde vergi idaresinin denetim ve kontrolünden kaçamayacakları algısını güçlendirmek suretiyle (ceza ödememek ve incelemeye sevk edilmemek için) pişmanlık usulünden yararlanma noktasında pozitif bir dışsalılık oluşturacaktır. Ancak bahse konu dışsalılığın meydana gelebilmesi için etkin işleyen bir

vergi denetim sistemi ile izaha davet kurumunun mevcudiyetinin elzem olduğu düşünülmektedir.

Uzlaşma ile izaha davet usullerinin kıyaslanması bağlamında, her iki kurumda yer alan komisyonların aldıkları kararların (idareye tanınan takdir yetkisi kapsamında) subjektif nitelikli değerlendirmeler içerdikleri anlaşılmaktadır. Söz konusu kararların zikrettiğimiz sebebe istinaden (anayasada yer alan) yasallık, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri bakımından vergi yazınında tartışmalı alanlar yaratmış olmaları, idareye verilen (bahse konu) takdir yetkisinin hukuki olarak belirlenmiş objektif ölçütler ile sınırlandırılmasını gerekli kılmaktadır.

Diğer yandan (tarhiyat sonrası) uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin komisyon kararı tek yanlı olmakla beraber (izahın reddi kararının aksine) lazımül icra niteliğini haiz bulunmaktadır. Zira bu karar sonrasında bağlı yetki kapsamında başka herhangi bir kişi ya da makamın bir davranışı ya da onayı olmaksızın doğrudan tahsilat işlemlerine girişilmesi zorunludur. Bu itibarla (tarhiyat sonrası) uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin söz konusu kararın, 2577 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin 3'üncü bendinin (d) fıkrası kapsamında tek başına dava konusu yapılabilmektedir. mümkün olduğu düşünülmektedir.

Uzlaşma ve izaha davet usulleri, kapsama aldıkları vergiler bakımından dolaylı ya da dolaysız vergi ayırımına gitmemişlerdir. KDV gibi dolaylı vergiler söz konusu olduğunda, verginin asıl yüklenicisi olan nihai tüketicilerin satıcılara ödedikleri vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişiler tarafından ödenmeyip ilgili işletme bakımından finansman kaynağı olarak kullanılması, yaygın olarak görülen fiili bir durumdur. Ancak buna rağmen görevlerini kötüye kullanmak suretiyle vergi düzenine zarar veren bahse konu davranışta bulunan vergi sorumlularının, izaha davet kapsamında ağır cezai yaptırımlardan korunmaları, kanaatimizce eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu sebeple, dolaylı vergilerin tıpkı İngiltere'de olduğu gibi izaha davet ve uzlaşma kapsamından çıkartılmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

Daha önce başka bir bağlamda değindiğimiz üzere, uzlaşma şartlarının ve görüşmelerinin maddi ve hukuki niteliği, izaha davete kıyasla gevşek ve kural dışı bir bir

görünüm arz etmektedir. Uzlaşma kapsamında vergi aslı ve cezası üzerinden indirilebilecek tutarlara ilişkin oranların ilgili yasa maddesinde belirlenmemiş olmasını buna dair bir örnek olarak ifade edebiliriz. Hâlbuki izaha davet usulünde vergi aslında herhangi bir indirim uygulanmadığı gibi ceza üzerinden indirilecek tutara ilişkin olarak yasal bir oran belirlenmiştir. Ayrıca, uzlaşmaya başvuru koşullarının ve uzlaşma görüşmelerinin görece serbest yapısı, mükelleflerin izaha davetten yararlanma isteklerini azaltabileceğinden olumsuz bir dışsallığa yol açmaktadır. Zira vergi incelemesi sonrasında vergi aslı ve cezası üzerinden oranı belirsiz bir indirim uygulaması, görece subjektif uzlaşma görüşmelerine mebnî olduğundan mükelleflerin ön tespit aşamasında katı ve kurallara bağlı bir izaha davet kurumundan (olumsuz bir dışsallık yaratmak suretiyle) yararlanma isteğini azaltabilecektir. Bu itibarla, uzlaşma sürecinin objektif ve kural bazlı niteliğinin güçlendirilmesine ilişkin olarak yapılacak yasal düzenlemelerin (indirim oranlarının yasal olarak belirlenmesi, görüşmelerin objektif ölçütlere göre gerçekleştirilmesi gibi), muhtemel olumsuz dışsallıkların meydana gelmesine mani olacağı düşüncesindeyiz.

Vergi yazınında idari bir çözüm usulü olup olmadığı tartışmalı olan bir diğer müessese ise Kanun Yolundan Vazgeçme düzenlemesidir. 7194 sayılı Kanun ile 2020 yılının başından itibaren geçerli olan bu müessese VUK'un 379'uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu müessese VUK açısından yeni olarak kabul edilse de doktrindeki bazı görüşlere göre daha önce çıkarılan af kanunlarının sürekli hale getirilmiş şekli olarak diğer bir çözüm yolu olarak kabul edilmekte olup, kanaatimizce de bu görüş doğrudur. Zira bu müessesenin uygulanabilmesi için ortada verilmiş bir (ilk derece) mahkeme kararı bulunması gerekmektedir. Diğer yandan düzenlemeye baktığımızda, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karardan sonra kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda öngörülen indirim oranlarının dava konusu olan miktarlara göre değişiklik arz ettiği görülmektedir. Dolayısıyla hukuken aynı durumda olan kişilere tanınan hakların (indirim oranlarının) farklı olmasının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Kanaatimizce eşitlik ilkesi bakımından, istinaf kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda ilgili davanın “temyize götürülebilecek” ve “temyize götürülemeyecek” şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutularak indirim oranlarının buna göre farklılaştırılması

daha uygun olacaktır. Ayrıca söz konusu haktan sadece kanun yolundan vazgeçenlerin değil, aynı zamanda ilk derece vergi mahkemelerine başvurduğu halde davanın yürütülmesinden vazgeçen mükelleflerin de yararlandırılması, bu müesseseyi idari çözüm usullerine yaklaştıracığı gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna da katkı sağlayacaktır.

İzaha davet usulünün ihdas amaçlarından olan mükellef haklarının demokratik idari usul bağlamında ele alınması son derece önemlidir. Bu itibarla, vergilendirme ilişkisinin, tarafların hasım olduğu bir anlayıştan ziyade karşılıklı işbirliği ve iletişimin odak noktası haline getirildiği yeni bir yapıya kavuşturulması bakımından mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyumun idari ve yasal düzlemde tahkim edilmesinin tercih değil gereklilik olduğu düşüncesindeyiz. Hatta “İzaha Davet” tümcesi, tek taraflı ve buyurgan bir çağrışım yaptığından bunun yerine karşılıklı iletişim ve işbirliğini anımsatan “müzakereye/konuşmaya davet” tümcesinin getirilmesi vergiye uyum bakımından olumlu bir adım olacaktır.

Vergi yazınında vergi ödevinin bir vatandaşlık görevi ya da sahip olunan hak ve özgürlüklerin maliyetine katılma payı olduğu yönünde farklı görüşler mevcuttur. Kanaatimizce vergi ödevinin salt vatandaşlık görevi olarak nitelendirilmesi eksik bir değerlendirme içermektedir. Zira günümüz dünyasında egemen devletler kendi vatandaşları olmayan kişilerden dahi “dar mükellefiyet” kapsamında vergi alabilmektedirler. Dolayısıyla vergi ödevinin anayasaların siyasal hak ve ödevlerin yer aldığı bölümden ziyade temel hak ve özgürlüklerin bulunduğu kısımda düzenlenmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin idari usuller, uluslararası düzlemde ele alınmıştır. Bu itibarla, uluslararası niteliği haiz vergisel uyuşmazlıkların etkin ve asgari maliyetle çözümü bakımından alınacak tedbirlerin yasal, idari ve yargısal süreçlerin tüm aşamalarında eş güdüm içinde uygulanması gerektiği, sonucuna varılmıştır. Tâkiben, uluslararası çifte vergilendirme sorununun önlenmesine yönelik olarak alınan tedbirler ve süreçte görevli aktörler, başta izaha davet olmak üzere Türk vergi hukukunda yer alan idari çözüm usullerine örneklik teşkil etmesi bakımından ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Bu doğrultuda, AİHM’in “dostane çözüme davet etme” yetkisine benzer şekilde Türk idari yargı sistemi içinde görev alan istinaf ve temyiz makamlarına, vergisel uyuşmazlıklara taraf olan kişileri “idari çözüme davet etme” yetkisi verilmesinin, yargının işleyişi ve mükelleflerin vergiye uyumu bakımından faydalı olacağı düşüncemizi ifade etmek isteriz.

Bazı yabancı ülkelerde, vergisel uyuşmazlıkların önlenmesi yahut çözümüne dair uygulanan idari usullerin izaha davet yönünden değerlendirilmesi bağlamında, demokratik yönetim usulünün zorunlu bir unsuru olan itiraz hakkının ABD’de yürütülen vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında mükelleflere doğal bir (mükellef hakkı) hak olarak tanındığı anlaşılmıştır. Hatta bu hak, yargısal sürecin işlemeye başlamış olması halinde dahi geçerlidir. Söz konusu ülkede, başta uzlaşma olmak üzere idari çözüme dair usullerin kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve uyuşturucu suçları haricinde, her türlü vergi, ceza ve faiz için uzlaşma imkânı sağlanmıştır.

Bu minvalde, yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm usullerinin denenmesinin yasal olarak zorunlu kılınması gerektiği gibi, tıpkı ABD’de olduğu gibi vergi konusunda uzmanlaşmış, tarafsız ve kararları bağlayıcı bir itiraz ya da hakem kurumunun oluşturulmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Aynı şekilde ABD’de mevcut olan “mükellef avukatlığı” biriminin Türk vergi hukuku bakımından bir örnek olabileceği düşünülmektedir. Mükellef avukatı, uyuşmazlığa konu idari işlemin ertelenmesi, durdurulması ya da hızlandırılması için bağlayıcı talimatlar verebilmektedir. Bu birim aynı zamanda İngiltere’deki “vergi ombudsmanı”na benzemektedir. Buna benzer birimlerin Türk vergi sistemi içinde tesis edilmesi, uyuşmazlıkların yargıya götürülmesinin engellenmesi ve vergiye uyumun sağlanması bakımından (demokratik yönetim anlayışına yönelik) ciddi bir yapısal dönüşümün başlatılmasına vesile olabilir. Kaldı ki, Türk vergi sistemi kapsamında yargıya intikal eden uyuşmazlıkların bir bölümünün iletişim ve işbirliği eksikliği nedeniyle çözülemediği söylenebilir. Bu itibarla, önlenmesi veya çözülmesi hukuksal olmaktan ziyade teknik ve insani dokunuşlar gerektiren bir kısım uyuşmazlıkların vergi konusunda uzmanlaşmış bir birim ve özel bir süreç sonucunda çözüme kavuşturulmasının muhtemel mali ve hukuki riskleri etkisiz hale getireceği kanaatindeyiz.

İngiltere ve Fransa gibi ülke vergi sistemlerine bakıldığında, vergisel uyuşmazlıklar yönünden dava yoluna gidilmeden önce, idari çözüm usullerine başvurulmasının mecburi kılındığı görülmektedir. Bu minvalde, Türk vergi hukuku kapsamında, vergisel uyuşmazlıkların mahkemelere intikal ettirilmeden evvel, idari çözüm usullerinin denenmesinin zorunlu kılınmasına yönelik yasal bir düzenleme yapılmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak, vergi sisteminin ve münhasıran idari çözüm usullerinin uyuşmazlık çıkmasına müsaade etmeyen yahut mevcut uyuşmazlıkları asgariye indiren bir kabiliyete sahip olabilmesi için ilgili yasal, idari ve yargısal tedbirlerin bir bütünlük içinde ihdas ve icra edilmesi gerektiği, aksi takdirde birbiriyle eşgüdüm içinde olmayan ya da birbirini olumsuz anlamda dışlayan tedbirlerin istenilen sonuçları sağlamayacağı düşünülmektedir. Bu itibarla, İzaha Davet Kurumu'nun ihdası suretiyle gelişmiş ülkelerin anayasalarında yer alan (Alman Anayasası'nda yer alan hukuki dinlenilme ve uyarılma hakları gibi) bir takım temel ilke ve prensiplerin yasal bir temele kavuşturulması, önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Bu adımın öngörülen hedeflere ulaşılması bakımından sürekli bir yürüyüşe dönüştürülebilmesi için akademi ve bürokrasi arasında güçlü bir iletişim ve işbirliği kurulmak suretiyle vergisel uyuşmazlıklara yönelik idari çözüm usullerinin ekonomik, siyasi ve toplumsal koşullara göre mütemadiyen güncellenmesi ve geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 13.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2018.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Arıkan, Abdullah. **Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Arnold, Brian J. and McIntyre, Michael J. **International Tax Primer**, Second Edition, Kluwer Law International, ISBN 90-411-8898-3, 2002.
- Aslan, Memduh. **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2018.
- Bal, Ali ve Başar, Cemal. “Vergilerin Kanuniliği İlkesi”, Ed: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017
- Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 2.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2022.
- Bayar, İbrahim Nihat. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi**, Yayın No: 40, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Bedir, Serap, Dilek Özdemir ve Abdülkadir Ateş. **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları**. 1.Basım. İmaj Yayınevi, Ankara 2016.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Güncelleştirilmiş 31.Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları, 2013.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**. 44.Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Bozdoğanoglu, Burçin. **Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önlemler**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Bulut, Uğur. “Vergi Adaleti İlkesi”, Ed: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**. Maliye ve Hukuk Yayınları. 2005.

- Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Covey, Stephen R. **Etkili İnsanların 7 Alışkanlığı**. 52.Baskı. İstanbul: Varlık Yayınları, 2015.
- Çağlayan, Ramazan. **İdare Hukuku Dersleri**, 9.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Çam, Mine Uzun. **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2021.
- Çetin, Nusret, Hatice Ebru Töremiş ve Zeynep Cantimur. **6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Sistematiik Analizi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Çiçek, Halit. **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**. Yayın No: 65, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2006.
- Darendeli, A.Vahap. **Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdari Uyuşmazlıklar ve Davalar**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.
- Denetim İlke ve Esasları**, 6.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, C.1, Ankara, 2015.
- Due, John F. **Government Finance**, Third Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1963.
- Due, John F. **Government Finance: Economics of The Public Sector**, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1968.
- Edizdoğan, Nihat ve Metin Taş. **Vergi Ceza Hukuku**. Bursa: Ekin Kitabevi, 1993.
- Eltimur, Dilara. “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, Ed: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Erkut, Celal. **İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları No: 51, 1990.
- Erol, Ahmet. **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**. 5.Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2010.
- Furtun, İdris Hakan. Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (ss.299-312) Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.
- Garabedian, Daniel. Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması,

- Gülşen Gedik (Çev.), Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (ss.181-187) Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.
- Gemalmaz, Mehmet Semih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 7.Baskı, Hukuk Kitapları Serisi 56, İstanbul: Legal Yayınevi, 2010.
- Giritli, İsmet, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**. Genişletilmiş 3.Baskı. İstanbul: Der Yayınevi, 2008.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**. 7. Basım. Bursa: Ekin Yayınları, 2008.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, 27.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021.
- Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Genel Esaslar**. Cilt 1, Güncelleştirilmiş 6.Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)**. Cilt 2, Güncelleştirilmiş 3.Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Cilt 1, 14.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku Dersleri**. Ankara: İmaj Yayıncılık. 1996.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 4.Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Harris, Seymour E. **International and Interregional Economics**, McGraw Hill Book Company Inc. Newyork, 1957.
- Heintzen, Markus. Alman Vergi Hukukundaki Tahkikat Metotları, Handan Çelik (Çev.), Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde. Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, ss.229-245.
- Kalabalık, Halil. **Kısa İdare Hukuku**, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2019.
- Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul, 2004
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Karaarslan, Mehmet. Genel ve Özel Bütçeli İdarelerin Tarafı Olduğu Uyuşmazlıkların Çözümünde Yardımcı Bir İdari Birim: “Hukuki Uyuşmazlıkları Değerlendirme Komisyonu”, Tahir Muratoğlu ve Burak Buluttekın (Ed.), **Hukukta Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları** içinde, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2018.

- Karagözoğlu, Fevzi. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**. 1.Sayı, Ankara: Vergi Hukuku Yayınları, 1975.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Genişletilmiş 4. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**. Genişletilmiş 3. Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, 21.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 3.Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. Onuncu Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2005.
- Kızılot, Şükrü ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Kindleberger, Charles P. **International Economics**, Third Edition, By Richard D. Irwin, Inc., CE. Lloyd G. Reynolds, Yale University, Homewood, Illinois, 1963.
- Kishtainy, Niall. **Ekonominin Kısa Tarihi**. 2.Basım. İstanbul: Alfa Yayınları, 2018.
- Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**. İstanbul: Yaylacık Matbaası, 1982.
- Koyuncu, Caner. **Anayasal Vergilendirme İlkeleri**. Bursa: Ekin Yayınevi, 2016.
- Musgrave, Richard A. **The Theory Of Public Finance**, McGraw Hill Book Company Inc., Printed in the United States of America, Newyork, 1959.
- Mutluer, M.Kâmil. **Vergi Genel Hukuku**. Güncelleştirilmiş 2.Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 10.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1998.
- Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**. 11.Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınevi, İstanbul 2016.

- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**. 3.Cilt, İstanbul: Hak Kitabevi, 1968.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 24.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. **Vergi Hukuku**. 24.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- Öner, Erdoğan. **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)**. Ankara: T.C Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366, 2005.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**. Genişletilmiş 9.Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2022.
- Özaktaş, Nursel. **ABD'de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının idari ve Kazai Çözüm Yolları**. İstanbul: İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:16, 1976.
- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 15.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Özkaya, Nilay Arat. **Türk İdare Hukuku'nda İdarenin Hukuk Sınırları İçinde Hareket Serbestisi**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2015.
- Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**. 1.Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2018.
- Piketty, Thomas. **Le Capital Au XXI Siecle (21.Yüzyılda Kapital)**, 2.Baskı (Çev) Hande Koçak, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, S: 29619, 2015.
- Saban, Nihal. **Vergi Yargısının Etkinliği**. Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, İstanbul: Tesev Yayınları, Sayı: 10, 2000.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 4.Basım. İstanbul: Beta Yayınları, 2006.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 11.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2021.
- Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**. 7.Baskı. Bursa: Ekin Yayınları, 2015.
- Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2015.
- Soydan, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1.Baskı, Yayın No: 581, İstanbul: Beta Yayınları, 1995.

- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 6.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2015.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, 9.Basım. Ankara: Ekin Kitabevi, 2018.
- Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**. Yayın No: 2005-17, İstanbul: İTO Yayınları, 2005.
- Şişman, Bülent. **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**. 4. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Taştan, Hakan. **Vergi Suçları ve Cezaları**. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-2, 2018.
- Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, 9.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2004.
- Tuncer, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 112-66, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974.
- Tunçer, Polat. **İdare Hukuku**, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, Değişik 3.Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uzunöner, Mevlüt. **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1.Baskı. İstanbul: Onikilevha Yayınevi, 2020.
- Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, 1.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Yaltı, Billur. “Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi”, (ss.307-340) Ed. Billur Yaltı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 3, İstanbul: Beta Yayınları, 2015.
- Yaşın, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2006.
- Yavaşlar, Funda Başaran. Türk Hukukunda Vergi İncelemesi, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı** içinde (ss.393-424) Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.
- Yavaşlar, Funda Başaran. **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**. 1.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

- Yıldırım, Akif. “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi”, Ed: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Yıldırım, Ramazan ve Çınarlı, Serkan. **Türk İdare Hukuku Dersleri**, Cilt 1, 7.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2021
- Yılmaz, Rabia. **Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Sürelî Yayınlar

- Acar, Fatih. “Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 171, 2002.
- Acinöroğlu, Serkan. “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, 2013.
- Aday, Nejat. “ 4046 Sayılı “Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun ”un 20/A Maddesinin Türk Ticaret Kanunu’nun İlgili Hükümleri Karşısında “Özel Kural” Sayılıp Sayılamayacağı Sorunu”, **İÜHFM C. LXXIV, S. 1**, 2016.
- Alpaslan, Mustafa. “Hem Vergi Usul Kanunun 376.Maddedeki İndirim Talebi ve Hem de Vergi Davası Açılması”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı 96, 2011.
- Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi”. **Yasama Dergisi**. Sayı 10, 2008.
- Alyanak, Servet. “Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Teşkilatlanması”. **Ankara Barosu Dergisi**. Sayı: 3, 2014.
- Alyanak, Servet. “Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Yeni Yargılama Usul Kuralları”. **TAAD**. Yıl: 5, Sayı: 16, 2014.
- Apak, Sedat. “Vergi Uyuşmazlıklarında Vergi Hataları İçin İdari Başvuru Yolları”, **MHD-Cilt: 15**, Sayı: 178, 2019.
- Arslan, Ahmet. “Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt: 17**, Sayı: 203, 2021.
- Arslaner, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”. **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**. ISSN 1307-9832, Sayı 17, 2016.
- Arslaner, Hakan. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **MHD-Cilt: 11**, Sayı: 132, 2015.

- Ataç, Kürşat. “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Elde Ettiği Kar Paylarının Kaynağının Türkiye Olması Durumunda Vergilendirme”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 357, 2011.
- Atay, Cevdet. “Hukuk Kurallarının Zaman Yönünden Uygulanması”, **LHD-Cilt: 11**, Sayı: 125, 2013.
- Aykın, Hasan. “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 316, 2015.
- Aykın, Hasan. “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 418, 2016.
- Bak, Hasan. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında İzaha Davet Süreci ve Doğru Bilinen Yanlışlar”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 319, 2019.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Mehmet Hatipoğlu, “İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, **İnönü Üniv. Hukuk Fak. Dergisi, (İÜHFD)** Cilt: 9, Sayı: 2, 2018.
- Bilir, Faruk. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yapısı ve 14 Nolu Protokol”. **AÜHFD**. 2006.
- Biniş, Mine. “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”. **SDÜ-İİBF Dergisi**. C.17, 2012.
- Boz, Selman Sacit, Cihat Yurdaer ve Yunus Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 27. Sayı 3, 2019.
- Bozdoğanoglu, Burçin. “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 335, 2016.
- Bozdoğanoglu, Burçin. “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelemesi”, **MHD-Cilt: 17**, Sayı: 196, 2021.
- Buyrukoğlu, Selçuk. “Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 331, 2016.
- Bülbül, Duran. “Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Yeni Yaklaşımlar”, **LHD-Cilt:14**, Sayı: 168, 2016.
- Bülbül, Duran. “Mükellef Hakları ve Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım: İzaha Davet Müessesesi”, **MHD-Cilt: 13**, Sayı: 153, 2017.

- Bülbül, Duran. “Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları”, **MHD-Cilt: 14**, Sayı: 167, 2018.
- Bülbül, Duran ve Hüseyin Karakum, “Merkezi Uzlaşma Komisyonu Penceresinden Vergide Uzlaşma Kurumu”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 186, 2020.
- Can, Hacı. “Avrupa Birliği Yargı Düzeninin Yapısal Temelleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2008.
- Cerit, Mutlu. “Uluslararası Tahkim, ICSID ve Türkiye’de Uygulanması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 322, 2008.
- Ceyhan, Alaattin ve Ertuğrul Turan. “Kayıtdışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 235, 2019.
- Ciddi, Onur. “İdarenin Takdir Yetkisi ve Vergi Hukukuna Yansımaları”, **MHD-Cilt: 15**, Sayı: 170, 2019.
- Coşkun, Erhan. “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 370, 2019.
- Çakır, Erdem Utku. “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 184, 2020.
- Çakmak, Timur. “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Konunun Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden Değerlendirilmesi (CFC-Controlled Foreign Company)”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 360, 2011.
- Çiçen, Ali ve Nuray Serdaroğlu Erbil. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri ve Temettü, Faiz, Gayrimaddi Hak Bedeli Kapsamında Vergi Anlaşmalarında Korunmalı Mahsup”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:362, 2011.
- Çiftçi, Taha Emre ve Arkan Yusufoglu, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargılama Aşamaları”, **MHD-Cilt: 10**, Sayı: 115, 2014.
- Çukurçayır, Sinan. “Vergi Hukukunun Anayasal İlkelerinin Değerlendirilmesi: Ödeme Gücü İlkesi ve Yansımaları”, **MHD-Cilt: 8**, Sayı: 95, 2012.
- Dayanç, Murat. “Milletlerarası Tahkim Kanunu ve Bu Kanun Kapsamında Yapılan İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 242, 2001.
- Doğrusöz, Bumin ve Soner Yakar, “Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 190, 2020.

- Duran, Metin. “Güvenli Limanlar (Safe Harbours) ile İlgili Olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Değişiklik Çalışmaları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 287, 2012.
- Dursun, Hasan. “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Sayı 78, 2008.
- Emek, Uğur. “Uluslararası Ticari Tahkim, YİD Projeleri, İmtiyaz Kavramı ve Anayasa: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 216, 1999.
- Erdem, Tahir. “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 277, 2011.
- Erdem, Tahir. “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 278, 2011.
- Erdem, Tahir. “Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 281, Şubat 2012.
- Erdem, Tahir. “OECD Model Anlaşmasının 9/2’nci Maddesindeki Düzeltmenin Mahiyeti ve İç Hukuka Etkileri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 301, 2013.
- Erdem, Tahir. “Vergi Hukukunda Tahkim Mümkün Mü? (Türkiye’nin Tahkim Pozisyonuna Eleştirel Bir Bakış)”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 345, 2017.
- Erdem, Tahir. “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 347, 2017.
- Ergün, Güneş Okuyucu. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Silahları Eşitliği İlkesi”, **LHD-Cilt: 11**, Sayı: 131, 2013.
- Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 8(3), 157-179, 2013.
- Fahran, Ferhat. “İzaha Davette (VUK MD.370), Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiiline Uygulanan İndirimli Vergi Ziyai Cezası ile VUK’un 359.Maddesinde Aynı Fiile Uygulanan Cezaların, Hukuki Olarak Değerlendirilmesi-II”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı 292, Nisan 2017.
- Ferhatoğlu, Emrah. “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması” **AÜHFD**. C.57 S.4, (191-218), 2008.
- Gezen, Sinan. “Çok Uluslu Şirketlerin Agresif Vergi Planlamasına Karşı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Önlemler”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 186, 2020.
- Göker, Cenker ve Yunus Emre Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı Ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında

- Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 2017.
- Gümüş, Müslüm. “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 341, 2017.
- Günay, Özge. “Uluslararası Vergi Anlaşmazlıklarının Çözümlemesinde Karşılıklı Anlaşma Usulü Ve OECD Bünyesinde Geliştirilen Yeni Yöntemler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 303, 2006.
- Güngör, Feridun. “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Ve Türkiye Uygulaması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 190, 1997.
- Hatipoğlu, Cengiz. “Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru Koşulları”. **MÜHD – HAD**. C. 20, Sayı:2, 2014.
- Işık, İsmail ve Selimhan Topaç. “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 300, 2006.
- İnneci, Ahmet ve Neslihan Coşkun Karadağ, Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı, **Maliye Dergisi**, sayı: 169, 2015.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu. “Kurgudan Gerçekliğe Uzanın Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 30, Sayı: 134, 2018.
- Kaplan, Ersin. “Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 384, 2013.
- Karadoğan, Uğur. “Vergi Uyuşmazlıklarında 2577 Sayılı Kanunun 11’nci Maddesinin Uygulanabilirliği”. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. Sayı 513, 2008.
- Karakoç, Güven. “Vergi Tarhiyatlarına Karşı Mükelleflerin ve Ceza Sorumluların Başvuru Yolları”. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. Sayı 507, 2008.
- Kılıç, Ramazan. “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:302, 2006.
- Kızılot, Şükrü. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ekim 1986.
- Kocaer, Şenol. “AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 393, 2014.
- Korkmaz, Mustafa. “Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 332, 2016.
- Korkmaz, Mustafa. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 333, 2016.

- Küçük, Şaban. “Türk Vergi İdaresinin Sorunları”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 232, 2012.
- Küçükkaya, Mehmet. “Uzlaşma Kurumu ve Verginin Yasallığı İlkesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2011.
- Mutlu, Ebubekir. “Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 432, 2017.
- Nas, Adil. “Vergi Cezaları ve Gecikme Faizini Kaldıran Bir Neden Olarak Yanılma”, **MHD-Cilt: 8**, Sayı: 92, 2012.
- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı ve Re’sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları”, **MHD-Cilt: 9**, Sayı: 97, 2013.
- Netek, Okan ve Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 386, 2013.
- Organ, İbrahim ve Ceyhan, Cansu Sevinç. “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği ve Uygulaması” **PIBYD**, Sayı: 1, Cilt: 7, 2020.
- Netek, Okan ve Mehmet Dağ. “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:387, 2013.
- Öz, Ersan ve Fatih Çavdar. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:371, 2012.
- Özbek, Mustafa. “Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (Birinci Bölüm)”. **TBB Dergisi**. Sayı: 56, 2005.
- Özbek, Mustafa. “Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargılama Dışı Usuller (İkinci Bölüm)”. **TBB Dergisi**. Sayı: 56, 2005.
- Özcan, Onur. “Ombudsman Kurumunun Vergi Ombudsmanı Özelinde İncelenmesi: İngiltere Hakem Ofisi Örneği”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 413, 2016.
- Poyraz, Melih. “Milletlerarası Ticari Tahkimde Esasa Uygulanacak Hukuk”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 361, 2001.
- Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 352, 2018.
- Sağır, Harun. “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ocak, Sayı: 425, 2017.

- Sarı, Hamit. “Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 369, Mayıs 2012.
- Sarıaslan, Osman. “Vergisel İşlemlerde İdari Yargılama Usulü Kanununun 11.Maddesinin Uygulanabilirliği Üzerine”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 383, 2013.
- Seyyidoğlu, Muhammed Sıddık. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama ve Elkoyma”, **İnsan ve Sosyal Bilimler Dergisi (JOHASS)**, 4 (1), 11-31. ISSN 2667-4343, 2021.
- Sezer, Onur. “İzaha Davet Müessesesi: Kuramsal Çerçeve, Uygulama ve Değerlendirme”. **Mali Hukuk Dergisi**. Cilt: 14, Sayı: 164, 2018.
- Şenyüz, Doğan. “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 185, 2020.
- Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında VUK’daki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **DEÜHFD**, C. 15, Sayı: 1, 2014.
- Tamer, Diler. “İlkçağdan Bugüne Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim”, **UTTDER**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2016.
- Taylan, Emin. “Vergi Anlaşmaları ve Türkiye’nin Konu Üzerindeki Çalışmaları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 37, 1984.
- Turna, Fatma. “Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye’de İzaha Davet Uygulamasının Karşılaştırılması”, **MHD-Cilt: 18**, S. 212, 2022.
- Türkay, İmdat. “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 299, 2013.
- Ümit, Ceyda. “Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme Ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” **Hacettepe HFD**, 11(1), (357-393), 2021.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **GÜHFD**, C. 15, Sayı: 3, (ss.363-390), 2011.
- Yaşar, Mehmet. “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 429, 2017.
- Yavan, Sercan. “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler ve İdari Uygulamalar”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı 324, 2015.
- Yavaşlar, Funda Başaran. “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **İKÜHFD C.16**, 2017.

- Yeğen, Baki. “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”, **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 18(4), 1461- 1476, 2019.
- Yeğen, Baki ve Mehmet Emin Turan, “Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **MHD-Cilt: 16**, Sayı: 191, 2020.
- Zabunoğlu, H. Gökçe. “Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması”, **MHD-Cilt: 13**, Sayı: 155, 2017.

Yayınlanmamış Tezler ve Raporlar

- Bozdoğan, Kübra. “Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Denizli: Pamukkale Üniversitesi SBE, 2018.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, **Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlanması Rehberi III - Rapor**, İstanbul, 2007.

İnternet Kaynakları

- About the IOI**, International Ombudsman Institute, <https://www.theioi.org/the-i-o-i>, Erişim: 17.08.2019
- Adli İstatistikler 2021**, T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara 2021, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/310520221416422021H%C4%B0ZMETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf>, s. 32, Erişim: 18.10.2022
- AİHM’in Yapısı**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aihm-yapisi/>, Erişim: 18.08.2020
- Analytical And Historical Review Of International Double Taxation And Tax Evasion And Avoidance**, UN, Taxation-EC18-2006-7-part1-R, s. 5, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf, Erişim: 04.11.2022
- Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi**, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, <https://www.avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi-temel-haklar-bildirgesi-708>, Erişim: 19.10.2022

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Yapısı, T.C Anayasa Mahkemesi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/insan-haklari-bilgi-bankasi/avrupa-insan-haklari-mahkemesi/aihm-yapisi/>, Erişim: 18.08.2020

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, European Court Of Human Rights Cour Europeenne Des Droits De L'homme, http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf Erişim: 10.04.2019

Beyanname Rehberi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlarda_idari.pdf, Erişim: 18.05.2020

Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 10.05.2018

Candan, Turgut. **“Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”**, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişimi: 18.10.2022

Composition of the Court, European Court of Human Rights, <http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=court/judges&c=> , Erişim: 10.04.2019

Council of Europe, Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties, Recommendation Rec (2001) 9 and explanatory memorandum, Council of Europe. 2002. s. 5-6. <http://www.partners-serbia.org/wp-content/uploads/2013/05/recommendation-rec20019-on-alternatives-to-litigation-between-administrative-authorities-and-private-parties.pdf> Erişim: 08.09.2019

Dispute Avoidance And Resolution, Part C.4. Dispute Avoidance and Resolution, UN Manual on Transfer Pricing (2017), <https://tpguidelines.com/c-4-dispute-avoidance-and-resolution/>, Erişim: 04.11.2022

Diclehan, Başak. **Grup içi Finansmanlarda “Güvenli Liman” Uygulaması mı Geliyor?**, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=219>, Erişim: 13.04.2019

Doğrusöz, A. Bumin. “Kimsenin Okumadığı Madde”, **Dünya Gazetesi**, 30.01.2018. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kimsenin-okumadigi-madde/400729>, Erişim: 01.06.2020

Doğrusöz, A. Bumin. Borç Yapılandırmasına Genel Bakış, 03.12.2020 tarihli **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/borc-yapilandirmasina-genel-bakis/601955>, Erişim: 07.12.2020

Doğrusöz, A. Bumin. “İzaha Davet ve Olası Sorular”, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, Erişim: 19.10.2022

Doğrusöz, A. Bumin. “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>, Erişim: 20.10.2022

Doğrusöz, A. Bumin. “Vergi Tekniği Raporu”, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672>, Erişim: 22.10.2022

Doğrusöz, M. Ezhan. “Vergi Usul Kanunu Düzenlemesinde Bilgi Toplama”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2010, s. 1543, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/f766740d76114406b2e017dae0e4125b?s=vergi+ceza+hukuku&pn=127>, Erişim: 11 Ekim 2022

Double taxation, An official website of the European Union, https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_en.htm, Erişim: 04.11.2022

Double Taxation Conventions, Office Of The Commissioner for Revenue, <https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Pages/Double-Taxation-Conventions.aspx>, Erişim: 04.11.2022

European Convention on Human Rights, European Court of Human Rights, http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c=#n1359128122487_pointer, Erişim: 14.04.2019

European Court of Human Rights, http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts/complementarytexts&c=#n1347878303872_pointer, Erişim: 15 Nisan 2019

Eyüpgiller, Saygın. “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2006, ss.2927-2928, <https://legal.com.tr/Book/ouBSanyuv0GPQP95k8uVXg/8fd4169692bc4e0e9bec14866326dd97?s=avrupa+adalet+divan%c4%b1&pn=77>, Erişim: 12 Ekim 2022

EU Dispute Resolution Directive, International Tax Dispute Resolution Procedure, <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/77253/international-tax-dispute-resolution-procedure/>, Erişim: 4 Kasım 2022

Faaliyet Raporu (2021), VDK Başkanlığı, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, Erişim: 26.10.2022

General Presentation, Court of Justice of the European Union, http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/, Erişim: 15 Nisan 2019

General Correspondence Procedures, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-025-005r, Erişim: 07.11.2022

Güncel Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim: 18.10.2022

Handbook on Prevention and Resolution of Tax Disputes, Dispute Avoidance and Resolution, United Nations, Department of Economic and Social Affairs Financing, <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/dispute-resolution>, Erişim: 4 Kasım 2022

Holmes, Kevin. **International Tax Policy and Double Tax Treaties Subtitle: An Introduction to Principles and Application**, (Second Revised Edition), IBFD, s. 112, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_010_International_Tax_Policy_and_Double_Tax_Treaties_final_web.pdf, Erişim: 4 Kasım 2022

Incoming and Outgoing Correspondence/Letters, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part21/irm_21-003-003, Erişim: 07.11.2022

IRS Correspondence Manual, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-010-001, Erişim: 7 Kasım 2022

İç Tüzük, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Temel İnsan Hakları Daire Başkanlığı, 2015. http://www.echr.coe.int/Documents/Rules_Court_TUR.pdf Erişim: 10.04.2019

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol, Paris, 20.III.1952, s. 31, https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf, Erişim: 8 Kasım 2022

Karahanoğulları, Onur. “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı”, <https://dspace.ankara.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12575/48482/2722.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim: 25.10.2022

Karakoç, Yusuf. “Kanunîlik-Yasallık-Hukukîlik Üzerine Düşünceler”, **HFSA29**, s. 179, <https://hfsa-sempozyum.com/wp-content/uploads/2022/02/Yusuf-KARAKOC-%E2%80%94-Kanunilik-Yasallik-Hukukilik-Uzerine-Dusunceler.pdf>, Erişim: 22.10.2022

Kwatra, G.K. **Arbitration in International Tax Disputes: A New Approach**, 5 J. Int'l Arb. 151 (1988), <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/jia0005&div=61&id=&page=>, Erişim: 3 Kasım 2022

Nacakçı, Olgaç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yapısı ve Oluşum Biçimi”, 2007, <http://www.ekdial.av.tr/mak/on1.pdf>, Erişim: 23.04.2019

Misyon-Vizyon, GİB, https://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon, Erişim: 10.06.2020

Mükellef Hakları Bildirgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Erişim: 19.10.2022

Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014, <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2015/07/mukelleflerin-haklari-ve-odevleri-rehberi-eki.pdf>, Erişim: 19.10.2022

Office of Taxpayer Correspondence Services, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-013-001, Erişim: 07.11.2022

Offers in Compromise, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, Erişim: 20.11.2019

Parliamentary Assembly (PACE), <https://www.coe.int/en/web/about-us/structure>, Erişim: 10.11.2022

Requesting an Appeal, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/appeals/preparing-a-request-for-appeals>, Erişim: 18.11.2019

SIGMA, Kamu Yönetimi İlkeleri, 2017, <https://sigmaweb.org/publications/Principles-Public-Administration-Overview-Turkish.pdf>, ss.5-6, Erişim: 19.10.2022

Stratejik Eylem Planı (2014-2018), Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPStratejikPlan/files/l2Zu4+stratejikplan2014_2018.pdf, Erişim: 04.09.2019

Submission Processing Image Control Team (ICT) Correspondence Scanning, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part3/irm_03-013-006, Erişim: 07.11.2022

Structure, Council of Europe, <https://www.coe.int/tr/web/about-us/structure>, Erişim: 10.11.2022

Taxpayer Correspondence Procedures, IRS, An official website of the United States Government, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-013-002, Erişim: 07.11.2022

TBMM, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/728) ile Plan ve Bütçe Komisyon Raporu”, Sayı: 404, 2019, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>, Erişim: 06.10.2022

T.C Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/emare>, Erişim Tarihi: 17.10.2022

- T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>, s. 19, Erişim: 19.10.2022
- Tebliğler**, GİB, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/13.html, Erişim: 14.05.2020
- The Court of Justice**, Court of Justice of the European Union, http://web.archive.org/web/20110209170533/http://europa.eu/institutions/inst/justice/index_en.htm, Erişim: 20 Nisan 2019
- The Law Reviews**, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-7/1180449/germany>, Erişim: 22.11.2019
- Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute**, GOV.UK, <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>, Erişim: 22.11.2019
- United States Income Tax Treaties**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z>, Erişim: 04.11.2022
- What to Expect from Appeals**, IRS, An official website of the United States Government, <https://www.irs.gov/appeals/what-to-expect-from-appeals>, Erişim: 18.11.2019
- Whitehead, Simon. **The Tax Disputes and Litigation Review**, 5.Basım. London: Law Business Research Ltd., 2017, s. 132, https://www.philippe-derouin.com/wp-content/uploads/2017/04/France_Chapter_XII_The_Tax_Disputes_and_Litigation_Review_5%C3%A8me_%C3%A9dition_2017_p_125.pdf, Erişim: 18.11.2019
- Whitehead, Simon. **The Tax Disputes and Litigation Review**, 7.Basım. London: Law Business Research Ltd., 2019, ss. 333-334, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2019/The-Tax-Disputes-and-Litigation-Review-7th-Edition.pdf>, Erişim: 22.11.2019
- Wypych v. Polonya Davası (1 of 24) CASE OF R.R. v. POLAND, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22Wypych%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-104911%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Wypych%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-104911%22]}), Erişim: 08.12.2022
- Yabancı Hesaplar için Vergi Uyumluluğu Kanunu (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA)**, Milli Gelirler Dairesi (ABD Vergi Dairesi), <https://tr.usembassy.gov/tr/u-s-citizen-services-tr/internal-revenue-service-u-s-taxes-tr/> Erişim: 18.11.2019

Yanar, Mükerrerem. “İzaha Davet - (Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?)”, Mondaq 2018, <https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/693288/304zaha-davet--vergi-304ncelemesi-mi-304zaha-davet-mi>, Erişim: 7 Aralık 2022

Yaşar, Mehmet. “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, 2013. <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf>, s. 34, Erişim: 26.11.2019

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi, 6.7.1993 tarih ve E.993/5-K.993/25 sayılı Karar, RG: 25.02.1995 tarih ve 22213 sayılı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/25>, Erişim: 15.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 tarih ve E.1988/9, K.1988/28 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1988/28>, Erişim: 23.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 06.06.1991 tarih E.1990/35, K.1991/12 sayılı Karar, (Resmi Gazete, 27.10.1994-22094), <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22094.pdf>, s. 15, Erişim: 15.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 26.05.2004 tarih ve E.2004/35, K.2004/64 sayılı Karar, 10.02.2005 tarih ve 25723 sayılı Resmi Gazete, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/64>, Erişim: 15.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Karar, 03.04.2019 tarih ve 30374 sayılı Resmi Gazete, <https://www.anayasa.gov.tr/media/5746/2015-15100.pdf>, Erişim: 17.12.2022.

Anayasa Mahkemesi, 03.02.2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31 Sayılı Karar, 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-10.htm>, Erişim: 24.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı Karar, 28.05.1987 tarih ve 19473 sayılı Resmi Gazete, s. 18, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19473.pdf>, Erişim: 24.11.2022

Anayasa Mahkemesi, 2016/70 sayılı Karar; DVDDK, 29.05.2013 tarih ve E.2012/412, K.2013/232 sayılı Karar, 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/08/20200811-3.pdf>, Erişim: 22.11.2022

- Anayasa Mahkemesi, 16.01.1963 tarih ve E.1962/232, K.1963/9 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1963/9>, Erişim: 15 Kasım 2022
- Anayasa Mahkemesi, 04.05.2017 tarih ve E.2015/41, K. 2017/98 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2017/98>, Erişim: 15 Kasım 2022
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.1963 tarih ve E.1962/232, K.1963/9 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1963/9>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 06.02.2013 tarih ve E.2011/123, K.2013/26 Sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/26>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 05.04.1977 tarih ve E.1977/1, K.1977/20 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1977/20>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 13.09.2000 tarih ve E.2000/14, K.2000/21 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2000/21>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 28.02.1996 tarih ve E.1995/38, K.1996/7 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1996/7>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı Karar. 5.2.1992 tarih ve 21133 sayılı RG. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21133.pdf>, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 25.5.1976 tarih ve E.976/1, K.976/28 sayılı Karar, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı: 14, s. 170, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_14.pdf, Erişim: 15.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 25.10.2018 tarih ve E.2014/17196 sayılı Karar. RG: 18.12.2018 tarih ve 30629 sayılı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181218-8.pdf>, Erişim: 24.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-37-nrm.pdf>, Erişim: 08.11.2022
- Anayasa Mahkemesi, 08.11.2012 tarih ve E.2012/27 K.2012/173 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2012-173-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022

- Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1991-37-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022
- Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 tarih ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2009-146-nrm.pdf>, Erişim 07.12.2022
- Anayasa Mahkemesi, 15.04.1998 tarih ve E.1997/78, K.1998/9 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1998-9-nrm.pdf>, Erişim: 07.12.2022
- Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-9-nrm.pdf>, Erişim: 10.12.2022
- Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarih ve E.2016/150, K.2017/179 sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-179-nrm.pdf>, Erişim: 10.12.2022
- Anayasa Mahkemesi, 28.12.2005 tarih ve 2003-87/110 sayılı Karar, Nejat Aday, “ 4046 Sayılı “Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun ”un 20/A Maddesinin Türk Ticaret Kanunu’nun İlgili Hükümleri Karşısında “Özel Kural” Sayılıp Sayılamayacağı Sorunu”, İÜHFM C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 182
- Danıştay VDDK, E. 1988/104, K. 1989/17, KT. 03.03.1989, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim: 04.11.2022
- Danıştay VDDK, 26.10.2001 tarih ve E.2001/220, K.2001/390 sayılı Karar, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=&dokid>, Erişim: 12.10.2022
- Danıştay VDDK, 18.09.2019 tarih ve E.2019/601, K.2019/609 sayılı Karar, <https://emreburakonat.com/2020/06/22/vergi-davalarina-iliskin-guncel-danistay-kararlari/>, Erişim: 15.11.2022
- Danıştay VDDK, 18.10.2006 tarih ve E.2006/75, K.2006/300 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKEJDWHQ2R2dONHBaQXJpUWwxQS9mS1dxT2hCVmlzcUk2TWNVWWlzM2l3d2VOSElaaUd0TjhmSjFKaGFNT0MyMWYxcW4wOHVVU3ZDUXhjT1c1V0pTbW5obDhBbk5aTjZKVEtWenZZM2gxR3puSzBua0Z6andhd0J6R3F6S3hMeDBIRFBaYnpPNURZYlIRSnVZRFlWTGdMTWpCbG1BZm94TkFBWlJoMnhjV2YwQW5ZUXdpSzZzVVFzeWtTcFlXVTN2NSk=&arananKelime=Vergi%20Dav%20Daireleri%20Kurulu,2006/75,2006/300>, Erişim: 15.11.2022
- Danıştay VDDK, E. 1988/104, K. 1989/17, KT. 03.03.1989, Danıştay 3.Dairesi, E. 1989/1965, K. 1989/2116, KT. 11.10.1989, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim: 04.11.2022

Danıştay VDDK, 23.10.2009 tarih ve E.2009/1, K.2009/452 sayılı Karar, [Danıştay 3'üncü Dairesi, E. 2019/3477, K. 2021/77, KT. 20.01.2020, \[Danıştay 4'üncü Dairesi, E. 2007/5632, K. 2009/3225 ve T. 04.06.2009, \\[Danıştay 4'üncü Dairesi, 28.02.2000 tarih ve E.1999/1904 K.2000/979 sayılı Karar, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid,> Erişim: 12.10.2022\\]\\(https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDI0dWlnOXFpOHpsUDFZd3drNnNTWFFaby9UV3VSbUZLWXV5OGx4TnpIeGJHbmdwZlFtWHpkN2Z1QVlldnhyWmFaYmdkaURRd25zaUF1dDhiVTRLMMFFRMmVlaGV0ekt2VzV2aWlueWVPbXp3bjQ3VWhDenVESzd5Y1lOb3BjMnM2N0ZCWGRLckMwNUNOWGQ5aHpuK3ZYVINhbUVGWWtLMEhhNGNVsUtKbDJEaU5aajg0aGJnSkFwanlzMUFCaitJeik=&arananKelime=4.%20Daire,2007/5632,2009/3225, Erişim: 15.11.2022</p></div><div data-bbox=\\)\]\(https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKE5ScE5BQ2RmMEpxekZUdGFPC0wvMDVyUXJtVzhldUU4UjR6MFkrWVE4TzhSUEo4d0k4a2EvQk1lZTc5OGZyT1hmcWdzdWJ3VDJSSWZkaGEzUmFBUGwweFRZbjVucDZXR1k1U0k5V0JuT2t0R1RQZlo4dGkzQ1RYRG5ieWptVETWQkg5ZGdXUHdyVFpzTkQ4dnZiODhNQXE1djU3c1VibGRuT2tSc1g4ZVgzeGRIRDZoUC8xbGEycFNmZVNLNGJ6Qyk=&arananKelime=3.%20Daire,2019/3477,2021/77, Erişim: 15.11.2022</p></div><div data-bbox=\)](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKC9uNDltZjZtM2FSeVlJemRNenNzdURCaVpndlNFSmdoTUNYcTFublnRS1dFQUltTnVOVUVrMVEyTytYMWhiUXgwWlZvU1hXM2JkYXZkcHJVOWNkaTRud0tlang4RzBCNnEwUStKd201dEo1Wlhxa1ZWUjlKRHNTTzkyeSthRU9leUtMRkZwcDNRaE1XY1YzaFdPd2g4anpNenQrcUNkMmxEcmlEzZMrRVZhdjFRR0xSMLZ6Y05uUlNadTFwZmhUcCk=&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2009/1,2009/452, Erişim: 15.11.2022</p></div><div data-bbox=)

Danıştay 4'üncü Dairesi, 2.12.2015 tarih ve E. 2015/6462, K. 2015/6173 sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-6462-k-2015-6173-t-2-12-2015,> Erişim: 15.11.2022

Danıştay 4'üncü Dairesi, 30.09.2021 tarih ve E.2018/459, K.2021/4770 sayılı Karar, [Danıştay 4'üncü Dairesi, E. 2021/5748, K. 2021/7476, KT. 29/11/2021, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKDZaV3Z4L2c4L1RsUjg4VWxKeXgzOFFtRmVUeVdLQWxha3BjNVpqQ2xmTnpU1LQ3hOSURxbWhqbEQvbmhONEVnM21VRmI5VC9HcHVmek8rV3Qvc2NwHho>](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKEp4UkRRcFINbGNhc2d2L1ZZYU5FMUlsMTloNUhsMThOeHNVOXpjeEzaajN6cEM4a0VxalAwaWo1YTdzV2FJRUIGRFhJQXV6cjNNZWdsbVNVSVFBbFhyM3V2OEI2OVNrYkVaZis1UmNFVXljQXRwRVlwZUZKTlhKalo3UWQwK1V4b3hROXpnT0pjNG02clVRN3hkYlF2MFF4N0EzenVPdUhaT0RKanFIYUE1OS9PcVZ0YkxVNEFvVXNCdk5YQU1zcik=&arananKelime=4.%20Daire,2018/459,2021/4770, Erişim: 15.11.2022</p></div><div data-bbox=)

[bTJKa1NwZjdMY09tY0laem5Ob3EyNEk3Z1o2WDBocUtVYVppWUo1ZTJrWjFNS3RoekU3anBBMmdOVXZ0VWZOSEkvUWZPYUZHR2IybDk5NUtzZDBnRFpidTFUTjdMc3N6azFjVzB1WCk=&arananKelime=4.%20Daire,2021/5748,2021/7476](https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHc3N0RwOE56NlVEcDNtOHM1QUUpENWE5N1lsZ1hVNkw0Q2ZkQ1p3VWFpCWRPakwxaE5id2xrUzQxakRpb08wTnJaQTR4RCtDT284ckcrZldWcTdNaUc1clViV09vNXFDcmp0OS9QOVV3dzRaeTlqYXlSMtZWnNBMa1NjM2VPcmdYbzZiQTRCQ3IEeFlqWkFHdzBSU0RZeW5LMGg2ZHhIbTFxWml0RHBXSXZHZhd1dXUzhpc0xqVkdKSDR6emlmsW04WCk=&arananKelime=4.%20Daire,2021/5748,2021/7476), Erişim: 15.11.2022

Danıştay 4'üncü Dairesi, 15.11.1983 tarih ve 604/8920 sayılı Karar, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7396>, s. 51, Erişim: 25.11.2022

Danıştay 7'nci Dairesi, 06.04.2005 tarih ve E.2004/1493, K. 2005/589 Sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKHc3N0RwOE56NlVEcDNtOHM1QUUpENWE5N1lsZ1hVNkw0Q2ZkQ1p3VWFpCWRPakwxaE5id2xrUzQxakRpb08wTnJaQTR4RCtDT284ckcrZldWcTdNaUc1clViV09vNXFDcmp0OS9QOVV3dzRaeTlqYXlSMtZWnNBMa1NjM2VPcmdYbzZiQTRCQ3IEeFlqWkFHdzBSU0RZeW5LMGg2ZHhIbTFxWml0RHBXSXZHZhd1dXUzhpc0xqVkdKSDR6emlmsW04WCk=&arananKelime=7.%20Daire,2004/1493,2005/589>, Erişim: 17.11.2022

Danıştay 10'uncu Dairesi, 14.06.2011 tarih ve E.2007/5427, K.2011/2289 sayılı Karar. Danıştay Dergisi, Sayı: 128, s.250, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042553.pdf, Erişim: 27.10.2022

Danıştay 10'uncu Dairesi, 28.10.1998 tarih ve E.996/4274, K.9998/5478 sayılı Karar. <https://legalbank.net/belge/d-10-d-e-1996-4274-k-1998-5478-t-28-10-1998-danistay-10-daire-karari/529794/>, Erişim: 15.11.2022

Danıştay 11'inci Dairesi, 16.06.1997 tarih ve E.1996/4042, K.1997/2365, sayılı Karar, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=RU5DKFRqOFN1T1pTdUpWbkVuQ09vMDBtb0xydWlZc2VFTHdjcW5kZVVkZ1NtckZUcVAxby8rNk5jT1VOUC9xUUptMEhxWxE0T3E1WmNmTWNSZ05GWfppRHVHVWNjYlROQy9MdnI3N3lWa0ZwK1FqWWRJUjloZnRsWkk1bDU4bVltY0NkRngzMU5xKzJzMzNjR1QvY1FaTUVUbmRVYlVvdnBOcXJBWEhhT3dNTDFwOHBMUGpTVXRhV21DMmYwblpuVGNRVik=&arananKelime=11.%20Daire,1997/2365>, Erişim: 15.11.2022

Danıştay 13'üncü Dairesi, 01.11.2013 tarih ve E.2010/2490, K.2013/2706 sayılı Karar, Danıştay Dergisi, sayı: 136, ss.301-302, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042352.pdf, Erişim: 27.10.2022

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1988/2, K.1989/1 sayılı Karar. RG: 15.04.1989-20140, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/1989/04/19890415.htm>, Erişim: 15.11.2022

Yargıtay 19'uncu Ceza Dairesi, 02.12.2015 tarihli E.2015/18146, K.2015/7956 sayılı Karar, <https://karararama.yargitay.gov.tr/#>, Erişim: 15.11.2022