

Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması*

Dr. Özgül SARILI** 

Özet

Devletler vergileri mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için tahsil etmektedir. Vergilerin tahsil edilmesi sürecinde bazı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları devletin mali amaçlarının gerçekleştirilmesinin önünde bir engeldir. Bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idari ve yargısal çözüm yolları kullanılmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıkların daha kısa sürede çözümlenebilmesi için idari çözüm yolları daha çok tercih edilmektedir. Son yıllarda idari çözüm yollarının sayısında giderek artış görülmektedir. Bu çözüm yollarından birisi de izaha davettir. Bu çalışmada, idari çözüm yolları arasında yer alan izaha davet uygulaması vergi mevzuatı çerçevesinde ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolu, İzaha Davet, Ön Tespit

JEL Sınıflama Kodları: H29, K34

Invitation to Explain as Administrative Remedies Application of Tax Dispute in Turkey

Abstract

The governments collect taxes to achieve fiscal and extra fiscal purposes. Some tax disputes may arise during the collection of taxes. Tax disputes are an obstacle to the realization of the state’s financial goals. Administrative and judicial solutions are used in the resolution of these disputes. Administrative solutions are preferred in order to resolve these disputes in a shorter time. The number of administrative solutions has been increasing in recent years. One of these solutions is an invitation to explain. In this study, the application of invitation to annotation, which is among the administrative solutions, will be discussed within the framework of tax legislation.

Keywords: Tax Dispute, Administrative Resolution, Invitation to Submission, Pre-determination

JEL Codes: H29, K34

* Bu makale Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında doktora tezi olarak başarılı bulunan “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz” başlıklı tezden üretilmiş olup, 1-3 Kasım 2019 tarihinde düzenlenmiş olan III. Uluslararası EUREFE’19 Kongresi’nde sözlü bildiri olarak sunulan çalışmanın güncellenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Öğretim Görevlisi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yenipazar Meslek Yüksekokulu, ozgulsarili@adu.edu.tr

Giriş

Türk vergi sisteminde vergi matrahının tespitinde temel yöntem beyan esasıdır. Bu esasa göre, vergi mükellefi tarhiyata esas teşkil eden matrahı kendisi beyan eder. Yasal olarak idari bir işlem sayılan vergi tarhiyatı ise idarece yapılır. Diğer taraftan, zamanaşımı süreleri içerisinde mükellef tarafından yapılan beyanın doğru olup olmadığı çeşitli denetim mekanizmaları ile denetlenebilmektedir. Vergi idaresi, mükellef tarafından yapılan beyanın doğru olup olmadığını çeşitli denetim mekanizmaları ile denetler. Bu noktada denetimin işlevi hem vergi gelirlerinde yaşanan kayıpların önüne geçmek, hem de mükellefin vergisel yükümlülüklerini gerçeğe uygun olarak yerine getirmelerini sağlamaktır. Denetim elemanları tarafından mükellefler hakkında vergisel yükümlülüklerini eksik olarak yerine getirdikleri yönünde tespitler yapılabilir. Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesindeki eksiklikler, vergi idaresinden, mükellefin kendisinden veya vergi mevzuatından kaynaklanabilir. Bu tespitler vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olabilir. Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargısal çözüm yollarının yanısıra idari çözüm yollarından da yararlanılmaktadır. İdari çözüm yolları uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesini sağladığı için hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri tarafından daha fazla tercih edilmektedir. Uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme gibi idari çözüm yolları bulunmaktadır. İzaha davet, kanun yolundan vazgeçme gibi son dönemde idari çözüm yolları arasında dahil edilmiştir. Bu çalışmada, izaha davet müessesesinin kanuni dayanağı, amacı ve önemi, izaha davet süreci, izaha davetin sonuçları ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik ön tespit ele alınacaktır. Bu çalışmada, izaha davet müessesesinin 2018 yılına ilişkin uygulama sonuçlarına yer verilecektir. Ayrıca izaha davet müessesesi ile Türk vergi hukukunda yer alan diğer idari çözüm yollarının karşılaştırılması yapılacaktır.

1. İzaha Davet Müessesesinin Kanuni Dayanağı

İzaha davet müessesesi 2016 yılında ilk defa düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda¹ (VUK) daha önce izaha davet müessesesine benzer bir müesseseye yer verilmemesine rağmen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda² (GVK) sadece izaha davet kavramına yer verilmiştir. İzaha davet kavramı ilk olarak, 4108 sayılı kanun ile kaldırılan, ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası başlığını taşıyan GVK'nın 111. maddesinde³ yer almıştır. Bu maddeye ek olarak 63⁴, 66⁵, 69⁶, 73⁷, 83⁸, 174⁹, 179¹⁰ ve 200¹¹ Sıra No'lu Gelir Vergisi

1 10-12/01/1961 Tarih ve 10703-5 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanmıştır.

2 06/01/1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 GVK'nın 111. maddesine göre, Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunan ortalama kar hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır. Perakende satıştan maksat; satışı yapılan madde veya malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır. Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işiyle uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılat, inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak asgari gayrisafi hasılatlara göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayrisafi hasılat yerine, bu suretle tespit edilecek asgari gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç, mükelleflerce tevsik edilen mutad giderler toplamının % 20'sinden düşük olduğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar, bu giderler toplamının % 20'sidir. Bu maddeye göre tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın 1.000.000 lirayı aşması ve tespit edilen bu farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır.

4 17/07/1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 01/08/1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 07/08/1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7 27/10/1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 31/05/1967 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9 19/02/1994 tarih ve 21854 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

10 02/01/1995 tarih ve 22159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11 31/12/1996 tarih ve 22684 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel Tebliğleri'nde izaha davet müessesesine ilişkin hükümler yer almıştır. 69 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde giderleri gelirlerinden fazla olan gelir vergisi mükellefleri hakkında ilgili tebliğde belirtilen tutarın üzerinde bir gider fazlalığının olması durumunda ilgili mükellef adına ikmalen vergi tarhının yapılabilmesi, mükellefin izah edememesi şartına bağlanmıştır. Mükellefin izaha davet olunması, izaha davet yazısı, izaha davet yazısına cevap verilmemesi, izahat yazısının cevaplandırılması, mükelleflerce verilen izahatın incelenmesi ve bu inceleme sonucunda ikmalen vergi tarhının yapılarak mükellefe tebliğ edilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. 63, 66, 73 ve 83 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri'nde vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla GVK'da yer alan ortalama kar haddi esasları ile ilgili olarak izaha davet yer almaktadır. Bu tebliğlerde, ortalama kar haddi esasına tabi olan mükelleflerden kazancını düşük gösterdiği tespit edilenler hakkında ikmalen vergi tarhına gitmeden önce izahat talep edilmesi ifadesi yer almaktadır. İzaha davet kavramı; 174 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki ortalama kar haddi ile asgari zirai kazanç esasları, 179 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki ortalama kar haddi, asgari gayrisafi hasılat esasları ve asgari zirai kazanç esasları, 200 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki asgari zirai kazanç esasına ilişkin hükümlerde yer almıştır.

İzaha davet, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak ve vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesi amacı ile uygulamaya yeni giren bir müessesedir. VUK'un mülga 370. maddesi, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla¹² "İzaha Davet" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme, izaha davet müessesesine ilişkin yapılan ilk kanuni düzenleme niteliğine sahiptir. Söz konusu maddenin son fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki doğrultusunda; izaha davetin kapsamını ve şeklini, ön tespitin niteliğini, izaha daveti yapacak

ve yapılan izahı değerlendirecek komisyon, davet yapılacakları yapılan izahatta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemek ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına katkıda bulunmak için 01/09/2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği¹³ yayımlanmıştır (Sarılı, 2020:272).

İzaha davet müessesesine ilişkin VUK'un 370. maddesi 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un¹⁴ 25. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. İlgili düzenleme ile yapılan kapsamlı değişiklik nedeniyle 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği¹⁵ düzenlenerek, 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

2. İzaha Davet Müessesesinin Amacı ve Önemi

Diğer idari ve yargısal çözüm yollarında olduğu gibi, izaha davet müessesesi de vergilerin mali, ekonomik ve diğer amaçlarının gerçekleştirilmesinin bir aracı olarak düşünülebilir. Tüm bu amaçların ortak yönü mali veya ekonomik açıdan ve vergilendirme ile vergi yargılaması sürecinde yer alan birimlerin faaliyetlerinde etkinliğin artırılmasıdır. Vergi idaresi, mükelleflerin kanunlarla öngörülmesi olan yükümlülük ve ödevlerini yerine getirip getirmediğini kontrol etmek amacıyla, kamu idare ve müesseselerinden, mükelleflerden veya mükellef ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bazı bilgiler toplamakta, aynı amaç çerçevesinde mükellefleri inceleme ve denetime tabi tutmaktadır. İdare tarafından yapılan bu çalışmalar sonucunda vergi ziyayı tespit edilirse mükelleflerin cezalı tarhiyat ile muhatap olmaları söz konusu olabilir. Bu süreçte, mükelleflerin ödeyeceği verginin doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi incelemesi başta olmak üzere idare tarafından gerçekleştirilecek olan işlemler, sürecin uzamasına

12 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15 30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

neden olabileceği gibi aynı zamanda vergi uyum maliyetlerinin artmasına da neden olmaktadır. Bu olumsuzluğun önlenilmesinde, diğer idari ve yargısal çözüm yollarına ek olarak vergi mevzuatında izaha davet müessesesine yer verilmiştir. Yetkili merci tarafından yapılan değerlendirme sonucunda mükelleflerin vergi ziyana neden olmadıklarının anlaşılması halinde vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilmeyecek, şayet vergi ziyana neden olduğu tespit edilmesi durumunda ise indirimli ceza uygulamak suretiyle, mükellefler daha ağır yaptırımlardan korunmuş olacaktır.

İzaha davet müessesesi ile mükelleflerin idari çözüm yollarının sağladığı avantajlardan yararlanarak dava süreçleriyle uğraşmadan sonuca ulaşmaları amaçlanmaktadır. Bu müessese aracılığıyla hem ülke ekonomisine makro anlamda katkı sağlanacak hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın daha etkin olarak çalışmasına imkân sağlanacaktır (Çağlar, 2019:201-2). 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde izaha davet müessesinin amacı, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, vergi idaresinin zamanını daha etkin ve verimli alanlara verebilmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması olarak ifade edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporunda izaha davet müessesesinin amacı; vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, vergilendirmeye ilişkin süreçlerin açıklığa kavuşturulmasında mükelleflerin daha çok katkıda bulunması, vergi denetimlerinin kısa sürede sonuçlandırılması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması olarak ifade edilmiştir (GİB, 2019:87).

İzaha davet müessesesi ile istenilen amaçlara ulaşabilmek için ilgili vergi mükellefinin kendisine sunulan indirimlerden faydalanarak vergi ve cezayı biran önce ödemesi gerekir. Dolayısıyla bu müessese, devletle karşı karşıya kalmamak için gerekli özeni gösteren iyi niyetli mükelleflere yönelik bir uygulamadır. Mükellef lehine indirimin olması, sürece katılmayı özendirici ve teşvik edicidir (Sezer,

2017). İzaha davet müessesesi, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin birçoğunu etkilemektedir. Bu müessese sayesinde daha az vergi incelemesi yapılacak ve bunun sonucunda denetimin etkinliği de artacaktır. Ayrıca izaha davet aşamasında vergi uyuşmazlığı çözümlendiği takdirde diğer idari çözüm yollarına gerek kalmadığı için idarenin iş yükü azalacaktır. Bu müessesenin getiriliş amacına uygun bir şekilde uygulanması ile yargının da iş yükü hafifleyecektir.

İzaha davet aracılığıyla mükellefler, vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemlerinden önce tespit edilmiş olan riskli durumlara ilişkin olarak idareye kendilerini açıklama ve gerekirse indirimli cezayla eksikliklerini düzeltme imkânına kavuşmuştur. Vergi hukukunda yer alan mevcut idari çözüm yolları yelpazesine eklenen izaha davet, kendine özgü yapısıyla idarenin yaptığı tespit nedeni ile pişmanlık fırsatını kaçırmış olan mükelleflerin doğrudan inceleme veya takdire sevk yerine bu işlemlerden önce kendilerini izah edebilmelerine imkân veren bir kademe veya basamak oluşturmuştur (Erdem, 2017:160). İzaha davet müessesesi, vergilendirme sürecinde daha çok vergi ödeyicisi sıfatına haiz mükellef hakkında başlatılacak olan inceleme süreci ve inceleme sonucunda yapılacak tarhiyattan önce mükellefe söz hakkı tanınmasını sağlamaktadır. İzaha davet müessesesi aracılığıyla vergi mükellefi kendisini ifade etme imkânına kavuşmuştur. Bu müessese, mükellef ile idare arasındaki diyalogun olumlu olarak gelişmesine katkı sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi ilişkisinin tarafları arasındaki uyuşmazlıklarda azalma sağlanması beklentisi bu müessese ile güçlenmiş olmaktadır.

Vergi idaresi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucunda herhangi bir vergi ziyana neden olduğunun tespit edilmesi durumunda, vergi mükellefleri hakkında cezalı tarhiyatlar önerilmekte ve gerçekleştirilmektedir. Doğrudan incelemenin başlaması vergi mükelleflerinin inceleme psikolojisi ile birlikte vergi idaresi ile mükellef arasındaki

işlevsel bürokrasi de verginin kesinleşmesini ve tahsilatını geciktirecektir. Mükellef odaklı yeni kamu mali yönetim stratejisi kapsamında yapılan çalışmalardan biri olan izaha davet müessesesi ile olayların gerçek niteliğinin tespit edilmesi için mükelleflerce daha fazla katkıda bulunması amaçlanmaktadır (Çiçek ve Güneş, 2019:24-5). VUK'un 3. maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır. Bu madde hükmüne göre, vergilendirmede ana ilke, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin dikkate alınmasıdır. İzaha davet uygulaması ile bu ilkeyi tam anlamıyla harekete geçirmek hedeflenmektedir (Sezer, 2017). Buna ek olarak bu müessese, kayıt dışı ile mücadele etmek için de farklı bir yöntemdir (Ceyhan ve Turan, 2019:33).

İzaha davet aracılığıyla kendisine açıklama hakkı tanınan mükellef, vergi ödevlerini yerine getirme hususunda daha istekli olacaktır. Mükellefin vergi ziyasına neden olduğu bir durumda, devlet hemen mükellefe cezai işlem uygulamayacak ve mükellefi dinleyecektir. İdare ile mükellef arasında oluşacak güven ve işbirliğine dayalı ortam sayesinde mükelleflerin vergi ahlakı güçlenecek ve sonuçta vergiye gönüllü uyum da artacaktır. Ayrıca bu müessese sayesinde, vergi incelemesine sebep olmadığı anlaşılan mükelleflerin gereksiz yere tedirgin olmaları önlenerek vergi psikolojisi açısından önemli bir adım atılmış olacaktır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:62-3).

İzaha davet müessesesi, gelir idaresinin mükellefi daha kolay izlediği araçlar kullanılmak suretiyle yanlış yapılmasının önüne geçen ve ödenmesi gereken verginin daha kolay alınmasını sağlayan tedbir niteliği ön plana çıkan bir araçtır. Daha çok Anglosakson hukuk sistemlerinde gözlemlenen mükellefin sürece katılımını ve konuya ilişkin görüşlerinin güven ilkesi kapsamında aktarmasını hedef alan sistem, vergilendirmede demokrasinin gelişimine katkıda bulunabilme potansiyeli taşımaktadır (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 563-4).

3. İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı

482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde izaha davetin kapsamı¹⁶ ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Ancak 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde ise daha genel bir ifade ile izaha davetin kapsamı yeniden düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre, verginin ziyaa uğratılmış olabileceği durumlarda, yapılan ön tespitlerin izaha davet kapsamında olduğu belirtilmiştir. 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar sonucunda belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler ifadesi yer almıştır. Bu tebliğe göre, izaha davet müessesesinden vergi ziyayı kabahatleri için faydalanılabilmektedir. Vergi kabahatleri ve suçları açısından izaha davet müessesesinin kapsamı dar olarak düzenlenmiştir.

16 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği çerçevesinde, yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimler, kanuni oranlarının aşılması, dağıtılan kâr üzerinden tevkifat yapılmadığının tespit edilmesi, çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucu, Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi, kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu, geçmiş yıl zararlarının mahsubu iştirak kazançlarını ilgili hesapta gösterilmemesi, KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisna, örtülü sermaye, ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket, gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair yapılan tespitler, gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik hatalı beyan edilmesi, gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması izaha davetin kapsamında yer almaktadır.

Mükellefler sadece vergi ziyai kabahatleri için izaha davetten yararlanılabiliirken usulsüzlük kabahatleri için bu müesseseden yararlanamamaktadır. VUK’un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğraması durumunda haklarında ön tespit yapılanlar bu müesseseden yararlanamaz. Söz konusu maddede yer alan kaçakçılık fiilleri arasında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiili de yer almaktadır. 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili, izaha davet kapsamı dışında tutulmuşken, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili izaha davet kapsamına dahil edilmiştir. 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde bu fiile ilişkin yapılan ön tespit için mükellefe izaha davet yazısının tebliğ edileceği belirtilirken, 519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde sadece bu fiile ilişkin yapılan ön tespit ile ilgili mükellefe ön tespit yazısının tebliğ edileceği belirtilmiştir.

VUK’un 341. maddesinde, vergi mükellefleri ve sorumlularının vergi ziyai kabahatini işleyebileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla izaha davet müessesesi kapsamında sadece bu kişiler bulunmaktadır. Bu kişilerin izaha davetten yararlanabilmesi için, ön tespit yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbarda bulunulmamış ya da vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamış olması gerekir. İzaha davet müessesesinden faydalananlar, vergi incelemesine tabi olanlardır. Bu mükellefler, VUK’un 137. maddesine göre VUK ya da diğer kanunlar kapsamında evrak ve belgeleri saklamak ve ibraz etmek, defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi incelemesine tabi kazançların büyük bir kısmı ise, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç ve ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç sahiplerinden oluşmaktadır (Biyar, 2016:48).

Türk vergi sisteminde yer alan vergi türü itibarıyla izaha davetin kapsamına ilişkin VUK’un 370. maddesinde herhangi bir sınırlama

bulunmamaktadır. 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde izah kapsamına alınan konular; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisine (KDV) ilişkin konulardır (Yavaşlar, 2017:10). 482 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde diğer vergi türleri izaha davet kapsamında yer almazken 519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde vergi türü açısından bu şekilde bir sınırlandırmaya gidilmemiştir.

4. İzaha Davet Süreci

VUK’un 370. maddesinde, “Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir” hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre yetkili merci tarafından yapılan ön tespitlere ilişkin olarak mükellefin izaha davet edilmesine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yetkili mercilere burada geniş bir takdir yetkisi verilmiştir. Vergilemede eşitlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için yapılan tüm ön tespitlerde izaha davet edilmesi zorunlu hale getirilmelidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na VUK’un 370. maddesinde, ön tespit ve izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, izahın değerlendirme sürecine ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Bakanlık tarafından yayımlanan 519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde izaha davet sürecine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu tebliğe göre izaha davet süreci; “Ön Tespit Kavramı”, “Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu” ve “Mükellefin İzaha Davet Edilmesi” başlıklarında aşağıda ele alınacaktır.

4.1. Ön Tespit Kavramı

İzaha davet müessesesi aracılığıyla indirimli cezanın uygulanabilmesi için öncelikli olarak yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına işaret eden belirtiler bulunduğu dair ön tespit yapılması gerekmektedir. 519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde 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 sonucunda, bu komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespit olarak ifade edilmiştir. Bu doğrultuda ön tespite esas teşkil eden veriler, vergi incelemesi ve bilgi toplama sürecinde elde edilmektedir. İlgili komisyon ise bu verileri baz alarak vergi zıyanının olabileceğine ilişkin tespitte bulunmaktadır.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından ön tespit işleminin yapılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar; ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak, tespit tarihine kadar mükellef hakkında bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ile yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit ile ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasıdır. Yapılan ön tespitin genel tebliğde belirtilen bu şartları taşımaması durumunda mükellefin izaha davet edilmemesi gerekir.

4.2. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

İzaha davette ön tespit, yetkili mercilerce yapılmalıdır. Yetkili merci, ön tespiti ve izaha daveti yapacak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek, kendisine yapılmış olan izahı değerlendirecek ve izahın konusu ile ilgili olarak nihai kararı verecek olan GİB ya da Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) bünyesinde kurulan komisyonu ifade etmektedir. Yetkili merciinin belirlenmesi ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkiye istinaden, belirtilen Başkanlıklar bünyesinde yeterli sayıda “Ön Tespit İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmuştur.

GİB bünyesinde oluşturulan komisyonlar, ilgisine göre defterdarlıklar ile vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak görev yaparlar. Defterdarlıklarda oluşturulacak Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, defterdar ya da defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden meydana gelir. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak olan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu ise vergi dairesi başkanı ya da grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları VDKB’de ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden meydana gelir. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir. Vergi dairesi başkanlıkları ile VDKB ya da Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Komisyonlar, üye tamsayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon tarafından alınan tüm kararlar en az üç nüsha düzenlenerek tutanağa bağlanır. Komisyon başkan veya üyelerinin herhangi bir görevlerinin başında bulunmaması durumunda yedek üyeler görev yapar (Çağlar, 2019:211). Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu’nun görev ve yetkileri; kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespiti yapmak; izaha davet veya sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ön tespit yazısının, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlamak; kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlamak şeklinde sıralanabilir.

4.3. Mükellefin İzaha Davet Edilmesi

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılan mükelleflere, izaha davet yazısı tebliğ olunur. İzaha davet yazısının tebliğ edilmesi, vergi mükellefinin

eksik ya da yanıltıcı beyanı sonucunda oluşan matrah aşınmasının ortadan kaldırılması ve verginin gerçek mahiyetine ulaşılmasına yönelik bir çağrı niteliğindedir (Çağlar, 2019:208). İzaha davet yazısında izaha davet müessesesine ilişkin gerekli açıklamalar yer almalıdır. Bu açıklamalar kapsamında; izahta bulunma süresi, ilgili komisyon tarafından izahın değerlendirilmesinin sonuçları, indirimli ceza kesilmesi halinde diğer idari çözüm yolları olan uzlaşma ve cezalarda indirimden faydalanabileceği hususu, yapılacak izahı desteklemek için, sunabileceği delillerin kapsamı, izaha davete konu olan ön tespite ilişkin pişmanlık hükümlerinden faydalanamayacağı hususuna da yer verilmelidir. Mükellef pişmanlık müessesesinden sadece izaha davete konu olan ön tespite ilişkin olarak yararlanamayacaktır. Dolayısıyla bunun dışında bir vergi ziyası söz konusu ise bu durumlara ilişkin olarak pişmanlık müessesesinden faydalanabilir.

İzahta bulunacak kişiler hem sözlü hem de yazılı izahta bulunabilirler. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen birime; elden verilirse bu tarihte, posta ile taahhütlü ya da acele posta servisiyle gönderilmiş ise zarfın üzerinde yazılı olan damga tarihinde, posta ile adi olarak ya da özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen birimin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş kabul edilir. 492 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 7. maddesi hükmünde, izaha davet kapsamında izahta bulunulması, İnteraktif Vergi Dairesinde yapılabilecek işlemler arasında yer almaktadır.

Mükellef sözlü izahta bulunacaksa, komisyon ile izahı yapan tarafından imzalanacak bir tutanakla yapılan izahın tespit edilmesi gerekir. Bu durumda tutanağın düzenlendiği tarih, izah tarihi olarak esas alınır. Bu süreçte vergi mükellefi öncelikli olarak yasal defter ve belgeler olmak üzere VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesi kapsamında her türlü delili sunabilir (Ceyhan ve Turan, 2019:35).

5. İzah Değerlendirme Sonuçları

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler tarafından süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır. İzahın değerlendirilmesi sonucu izaha davet edilen mükellefin izahta bulunup bulunmamasına göre ve izahta bulunan mükellefin vergi ziyasına neden olup olunmadığı yönünde yapılan tespite göre yapılacak işlemler farklılık gösterecektir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenler bu tarihten itibaren 30 gün içerisinde, ön tespitle ilgili olarak yetkili komisyona gerekli izahı yapmaları gerekmektedir. Belirtilen süre içerisinde gerekli izahta bulunmayanlar izaha davet hükmünden faydalanamazlar.

Haklarında yapılan ön tespite 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 kanunda belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

İzah davet edilen vergi mükellefinin, 30 günlük süre içerisinde izahta bulunmaması durumunda uygulanacak cezai müeyyideye ilişkin olarak ne VUK'un 370. maddesinde ne de izaha davete ilişkin VUK Genel Tebliği'nde bir hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla izahta bulunmayanlar hakkında usulsüzlük veya özel usulsüzlük yaptırım uygulanmayacaktır (Ceyhan ve Turan, 2019:36). Bu yönüyle izaha davet müessesesi, kendilerine

izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefin yararlanabileceği seçimlik bir hak, diğer bir deyişle bir mükellef hakkı olarak değerlendirilebilir. Mükellef tarafından izah yapıldığı ve ilgili komisyon tarafından mükellefin izahının yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığına değerlendirilmesi durumunda, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespiti ilişkin vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

İzah Değerlendirme Komisyonu izaha davet yazısı tebliğ edilen vergi mükellefi tarafından usulüne uygun olarak yapılan izahı yeterli bulmadığı takdirde “İzahın komisyon tarafından yeterli bulunmadığı” kararı alınır ve ilgili mükellefe bilgi verilir. Bu bilginin vergi mükellefine davet kapsamında beyanname verebilmesi için tespit edilen son günü geçmeden tebliğ edilmesi gerekir. İzahın yeterli bulunmamasına ilişkin alınan bu karar, ara karar niteliğindedir. Bu noktada ilgili vergi mükellefince yapılması beklenen ilave bir işlem bulunmaktadır. Bu nedenle İzah Değerlendirme Komisyonunca da ilave karar alınması gerekir (Öztürk, 2018:74-5).

Mükellef tarafından yapılan izahın, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun veya söz konusu ön tespiti ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi durumunda, 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, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Buna ek olarak, yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması

veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır.

Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Şu kadar ki, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

İzaha davetten yararlanan mükellef, bu kapsamda verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammını 30 günlük süre içerisinde ödemesi gerekir. İlgili mükellefin söz konusu ödemeyi 30 gün içerisinde yapmaması durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza %50 oranı esas alınarak tamamlanır. Ayrıca izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır. İzaha davet müessesesi sayesinde mükellefler %80 oranında indirimli ceza imkânından yararlanmaktadır. Bu indirimden yararlanmak için 30 günlük sınırlandırmanın getirilmesi ve bu süre içerisinde ödemenin yapılmaması durumunda vergi ziyayı cezasının oranının artırılması yerinde bir uygulamadır. Çünkü izaha davet müessesesi ile amaçlanan hususlardan birisi vergi tahsilatını artırmaktır. Bu şekilde vergi tahsilatını sağlamaya yönelik bir hükmün yer alması bu amacın gerçekleşmesini sağlayacaktır.

İzah değerlendirme sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin olarak dava yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda ne VUK'un 370. maddesinde ne de 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bir hüküm bulunmaktadır. Ancak VUK 370. maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için gereken unsurlar arasında verginin tarhi ve cezanın kesilmesi belirtilmektedir. Dolayısıyla izaha davet

müessesesinden faydalanan mükellefin söz konusu işlemlere yönelik olarak dava yoluna gidebilmesi gerekir. Kaldı ki, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu hüküm altına alan Anayasanın 125. maddesi bakımından değerlendirildiğinde, idari bir işlem olan vergi tarhının, idari işlemlerin unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava yoluna gidilebileceği hususu açıktır. Mükellef yaptığı izahatı yeterli olduğu ve beyannamenin hukuka uygun olduğu dolayısıyla vergi ziyanına neden olmadığı düşüncesinde ise, ihtirazi kayıtla beyanname verebilir ve bu beyannameye ilişkin yapılan tarh ve tahsile karşı dava açabilir (Yavaşlar, 2017:7).

6. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılmasına Yönelik Yapılan Ön Tespit

İzaha davet müessesesine ilişkin ilk düzenlemede sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılan ön tespitler izaha davet kapsamında yer almaktaydı. Söz konusu fiile ilişkin yapılan ön tespitle ilgili olarak mükellefler izaha davet edilebiliyordu. Ancak 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde bu konuda önemli bir değişikliğe gidilmiştir. VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilmezler. 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 dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısı tebliğ edilir. Bu kapsamda sadece bu fiil için ön tespit yazısı tebliğ edilmekte, mükellef bu tespite ilişkin izaha davet edilmemektedir. Söz konusu mükellefe ön tespit yazısının tebliğ edilebilmesi için belirtilen şartların her ikisini de bir arada sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla sadece kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla

yanıltıcı belge, bir takvim yılı içinde 100 bin Türk lirasını geçmemesi ya da sadece ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması yeterli olmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının toplamı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçen ve ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşan mükelleflere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısı tebliğ edilmez.

Mükelleflere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısının tebliğ edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit itibarıyla, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınarak, bir takvim yılında ilgili tutarların sınırları aşılmamış olması bakımından değerlendirilecektir. Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 100 bin Türk lirası sınırının veya %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir. KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi

mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde hesap özetinde yer alan “Dönem İçinde Satın Alınan Emtia” ve “Giderler” satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

Mal ve hizmet alışları toplamının ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespite konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespitin gerektirdiği şekilde işlem yapılır.

Mükellefe tebliğ edilen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit yazısında bazı hususların yer alması gerekmektedir. Bu yazıda öncelikli olarak ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili 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, gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği belirtilmelidir. Buna ek olarak ilgili mükellefin yapılan tarhiyata ilişkin diğer idari çözüm yolları olan uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık hükümlerinden yararlanma durumu belirtilmelidir. Kendisine

ön tespit yazısı tebliğ edilen mükellef kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ üzerine; tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunamazken cezalarda indirim başvurusunda bulunabilir. Ayrıca yapılan ön tespit ile ilgili olarak kendisine ön tespit yazısı tebliğ edilen pişmanlık hükümlerinden de yararlanamamaktadır. Ön tespit yazısında 30 günlük süre içerisinde, tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı hususu da yer almalıdır. Dolayısıyla ilgili mükellef bu süre içerisinde tespit edilen hususa ilişkin beyannameyi vermemesi durumunda mükellef hakkında söz konusu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.

7. İzaha Davet Müessesesinin 2018 Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları

VDKB'nın 2019 yılında yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporunda izaha davete ilişkin uygulama sonuçları bulunmaktadır. 2018 yılında 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükte olduğu için bu tebliğe göre gerçekleşen uygulama sonuçları söz konusu faaliyet raporunda yer almıştır. Bu faaliyet raporunda, 2018 yılında İzah Değerlendirme Komisyonları tarafından mükelleflerin konuya ilişkin izahları alınarak değerlendirilmiştir. Komisyon tarafından tespit edilen değerlendirme sonucunda aşağıdaki karar türlerinden uygun olanı alınmıştır (VDKB, 2019:52);

- 1 No'lu Karar: İzahın komisyonca yeterli bulunduğu,
- 2 No'lu Karar: İzahın komisyonca yeterli bulunmadığı,
- 3 No'lu Karar: İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği,
- 4 No'lu Karar: Muhatabın izahının verginin ziyaa uğrattığı yönünde olduğu,
- 5 No'lu Karar: İlgili birime gönderilmesi.

Tablo 1. İzah Değerlendirme Komisyonları Tarafından 2018 Yılında Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler

Karar Türü	Karar Sayısı	(%)
1 No'lu Karar	1.142	25,9
3 No'lu Karar	560	12,6
5 No'lu Karar	2.719	61,5
Toplam	4.421	100

Kaynak: VDKB (2019), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, s. 52.

Tablo 1'de, 2018 yılına ilişkin VDKB'nın faaliyet raporunda 2 ve 4 No'lu kararlar ara karar niteliğinde olduğu için bu kararlara ait rakamlara yer verilmemiş, sadece nihai karar niteliğinde olan 1, 3 ve 5 No'lu kararlara yer verilmiştir. İzah Değerlendirme Komisyonları tarafından yapılan değerlendirmelerin; %25,9'u izahın komisyonca yeterli bulunduğu, %12,6'sı izaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği, %61,5'i de ilgili birime gönderilmesi şeklinde gerçekleşmiştir.

Tablo 2. 2018 Yılına İlişkin İzaha Davet Uygulama Sonuçları

Artırılan Matrah	Artırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
43.373.857 TL	6.036.944 TL	4.949.899 TL	3.549.366 TL	3.265.466 TL	1.900.452 TL

Kaynak: VDKB (2019), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, s. 52.

Tablo 2'de, 2018 yılında izaha davet kapsamında verilen beyannamelere göre ortaya çıkan matrah, vergi ve izah zammına ilişkin veriler yer almaktadır. Bu tabloya göre, 2018 yılında izaha davet müessesesi sayesinde, 3.549.366 TL vergi ve 1.900.452 TL izah zammı olmak üzere toplam 5.449.818 TL tahsilat gerçekleşmiştir. Devletin vergilendirme sürecinde temel hedeflerinden birisi vergi tahsilatını artırmaktır. İdari çözüm yolları bu hedefe ulaşmak için kullanılan önemli araçlardan birisidir. İdari çözüm yolu araçlarından birisi olan izaha davet müessesesi sayesinde vergi tahsilatında bir artış sağlanmakta ve bunun sonucunda vergilendirmede etkinlik de artmaktadır.

8. İzaha Davet Müessesesinin Diğer İdari Çözüm Yolları ile Karşılaştırılması

İzaha davet müessesesi, Türk vergi hukukunda uygulanan diğer idari çözüm yolları ile karşılaştırıldığında benzer ve farklı yönlerinin olduğu söylenebilir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde izaha davet müessesesi ile birlikte pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri kullanılmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarından birisi olan pişmanlık ve ıslah müessesesinden, henüz vergi incelemesine başlanılmadan, takdire sevk edilmeden ve herhangi bir ihbar yapılmadan önce yararlanılması mümkündür. İzaha davet müessesesinde de aynı şartların varlığından söz edilebilir. Diğer taraftan pişmanlık ve ıslahta vergi ziyayı kendiliğinden vergi idaresine bildirilirken, izaha davette ön tespit yetkili merci tarafından yapılmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin aksine izaha davette mükellefin girişimi ile süreç başlamamaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile izaha davet müesseselerinin her ikisinde de vergi ziyayı kabahati kapsam dahilindedir.

İzaha davet ve cezalarda indirim müessesesi vergi ziyai cezasında indirim imkânı sağlamları nedeniyle benzerlik göstermektedir. Ancak cezalarda indirim müessesesi mükellefin dava açma hakkından feragat etmesini gerektirirken, izaha davet müessesesinde bu şekilde bir feragat söz konusu değildir (Yavaşlar, 2017:7). Cezalarda indirim gibi izaha davette de indirim oranı kanuni düzenlemeye tabidir. Bu noktada indirim oranının belirlenmesi hususunda yetkili merciinin takdir yetkisi söz konusu değildir. Cezalarda indirim süreci cezaya ilişkin yapılan tarhiyatla ilgili ceza ihbarnamesinin tebliği ile başlar. İzaha davette ise sadece yapılan bir ön tespit mevcut olup ancak henüz tarhiyat işlemi gerçekleşmemiştir. Cezalarda indirim ile izaha davetin vergi kabahatleri açısından kapsamına bakıldığında, cezalarda indirim vergi ziyai ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerini de kapsadığı için izaha davete göre daha geniş kapsamlıdır.

Uzlaşma müessesesi ile izaha davet müessesesi karşılaştırıldığında, izaha davet müessesesi hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre daha önceki bir aşamada uyuşmazlığın çözümlenmesini sağlamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada diğer idari çözüm yollarında da olduğu gibi izaha davetten farklı olarak mükellefin talebi üzerine çözüm süreci başlamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefin talebine ek olarak izaha davete benzer bir şekilde inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmesi durumu söz konusudur. Uzlaşma müessesesinde uzlaşma oranının belirlenmesinde izaha davetten farklı olarak idarenin takdir yetkisi söz konusudur. Her iki müessese açısından önemli diğer bir farklılık ise, ilgili çözüm yolundan faydalanıldığı takdirde mükellefin ödemede bulunmaması durumunda karşılaşıacağı yaptırıma ilişkindir. Uzlaşma müessesesinde mükellefin uzlaşılan tutarı ödememesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaz ve herhangi bir yaptırım söz konusu olmaz. İzaha davette ise mükellefin 30 günlük süre içerisinde ödemede bulunmaması durumunda indirimli ceza %20 yerine %50 oranında uygulanmaktadır. Bu yaptırıma ilişkin hükmün düzenlenmesi, vergi uyuşmazlığını çözümlenmek

çin idari çözüm yollarından beklenen mali amacın sağlanmasında önemli bir unsurdur.

Diğer bir idari çözüm yolu olan kanun yolundan vazgeçme, izaha davet müessesesinden daha sonra Türk vergi hukuku mevzuatına girmiştir. Bu müessese izaha davet ve diğer tüm idari çözüm yollarından farklı olarak yargılama aşamasında uyuşmazlığın çözümlenmesine imkân sağlamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme, ilk derece mahkemesinin kararı üzerine olağan kanun yolu öncesinde mükelleflerin gidebileceği bir çözüm yoludur. Bu noktada vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi sürecinde izaha davet ilk sıralarda yer alırken kanun yolundan vazgeçme bu süreçte son aşamada uyuşmazlığın çözümlenmesini sağlamaktadır. Kanun yolundan vazgeçmede de izaha davet gibi mükellefin faydalanacağı indirim oranı kanunla düzenlenmiştir. Bu müessesede izaha davet gibi indirim oranının belirlenmesinde idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Genel Değerlendirme ve Sonuç

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine ilişkin Türk vergi hukukunda uygulanan müesseselerin en önemli amaçlarından birisi vergilendirmede etkinliğin sağlanması, bir diğeri ise vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin daha olumlu bir boyuta taşınmasıdır. Bu amaçları gerçekleştirmek için vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yeni çözüm yolları düzenlenme yoluna gidilmektedir. Bu yeni düzenlemelerden birisi de izaha davet müessesesidir. İzaha davet müessesesinin düzenlendiği VUK'un 370. maddesine göre, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına işaret eden belirtiler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Yapılan bu düzenleme ile inceleme süreci öncesinde vergi uyuşmazlıklarının çözümüne imkân tanınmıştır. Burada pişmanlık müessesesinden yararlanma fırsatını kaçıran vergi mükellefi, izaha davet aracılığıyla kendisi hakkında inceleme sürecinin başlatılmasına engel olabileme imkânına kavuşmuştur.

İzaha davet müessesesi öncelikli olarak vergilendirme sürecinin tüm safhalarında yer alan mercilerin faaliyetlerinde etkinliğin artmasını sağlamaktadır. Vergi denetim mercileri, vergi idaresi ve yargı organlarının vergi uyuşmazlıklarının henüz inceleme sürecinden daha önceki bir safhada çözümlenmesi ile birlikte iş yükleri azalacaktır. İzaha davet müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin daha olumlu olmasını sağlamaktadır. Burada mükellef vergilendirme sürecine daha etkin bir şekilde katılabilmekte ve kendisini ifade edebilme imkânına sahip olmaktadır. Böylece vergi ilişkisinin tarafları arasındaki diyalog gelişmektedir. Bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artmasına da katkı sağlamaktadır. İzaha davet müessesesi ile vergi ziyayı kabahatinin tespit edilmesi durumunda mükellefler, bu duruma ilişkin açıklama yaparak psikolojik açıdan zor bir süreç olan vergi incelemesinden de kurtulabilmektedir. Buna ek olarak mükellefler vergi ziyayı cezasında büyük oranda indirimden faydalanabilecektir.

İzaha davet müessesesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırılmasında önemli bir yere sahiptir. Ancak yeni bir müessese olması nedeniyle uygulamada bazı aksaklıkların ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Bu aksaklıkların giderilmesi için bazı hususlar açıklığa kavuşturulmalı ve yasal zemine oturtulmalıdır. Bu bağlamda yapılması gereken düzenlemelerden birisi izaha davet müessesesinin uygulanmasına ilişkin keyfililiğin giderilmesi, idarenin takdir yetkisinin kaldırılarak vergi ziyasına ilişkin yapılan tüm ön tespitlerin izaha davet müessesesi kapsamında yer alması gerekmektedir.

İzaha davetin kapsamı kanun koyucu tarafından dar tutulmuştur. Sadece vergi ziyayı kabahati için bu müesseseden yararlanılmaktadır. Usulsüzlük kabahatleri ve VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillere ilişkin izaha davet imkânından faydalanılması söz konusu değildir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin kullanımına ilişkin yapılan ön tespitler için indirimli ceza imkânından faydalanılabilir. 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılan ön tespitler izaha davet kapsamında idi. Ancak 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bu düzenlemenin

aksine bu fiilden dolayı izaha davet imkânı ortadan kaldırılmıştır. Bununla birlikte söz konusu fiil için hala indirimli ceza imkânı bulunmaktadır. Kanaatimizce, VUK'un 359. maddesinde yer alan diğer fiiller gibi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı fiili de izaha davete ilişkin indirimli ceza kapsamından çıkarılmalıdır.

Kaynakça

- Bayraklı, H. H. ve Hatipoğlu, M. (2018) İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 9-2. 561-592.
- Biyan, Ö. (2016). İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: "İzaha Davet". Bilanço Dergisi. 162. 46-49.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi. 5(1). 57-68.
- Ceyhan, A. ve Turan, E. (2019). Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi. Vergi Raporu.235.30-49.
- Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. Mali Çözüm. 29(154). 201-217.
- Çiçek, H. G. ve Güneş, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. Gümrük Ticaret Dergisi. 17. 12-29.
- Erdem, T. (2017). Vergi Usul Kanunu'nda Yeni Bir Kurum "İzaha Davet". Vergi Sorunları Dergisi. 347.150-162.
- GİB (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf
- Öztürk, E. (2018). Örnek Uygulamalarla İzaha Davet Müessesesi. Vergi Raporu. 228. 68-78.
- Sanlı, M. A. (2020). Türk Vergi Hukuku. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti.
- Sezer, Y. (2017). Yeni Bir Sistem İzaha Davet. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-bir-sistem-izaha-davet/375001>
- VDKB (2019). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>
- Yavaşlar, F. B. (2017). "İzaha Davet"- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar. Vergi Dünyası. 433. 6-14.
- 06/01/1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 10-12/01/1961 Tarih ve 10703-5 sayılı Resmi Gazete'lerde Yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 25/07/2017 Tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği