

İZAHA DAVET VE İZAH ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLERİN DAVAYA KONU OLMASI

INVITATION TO CLARIFY AND JUSTIFIABILITY OF ADMINISTRATIVE ACTS PURSUANT CLARIFICATION

DOI: 10.21492/inuhfd.464083

Hasan Hüseyin BAYRAKLI*
Mehmet HATİPOĞLU**

Özet

Vergi hukukunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların nedenleri mükellefler ya da vergi idaresi olabilir. Uyuşmazlık kimden kaynaklıysa kaynaklınsın çözümün idari aşamada halledilmiş olması iki tarafın da menfaatine hizmet eder. Zira alacağına kısa sürede ulaşmak isteyen idareyle dostane çözüme yargısal aşamadaki belirsizlikten daha sıcak bakan mükellef için idari çözüm yolları önem arz etmektedir. Uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara ayırabilmesi, demokrasi açısından mükelleflerin çözüm sürecine katılımlarının artırılması ve vergiye gönüllü uyuma katkı sağlanması amaçlarını ihtiva eden izaha davet kurumu da bu yollardan bir tanesidir.

Çalışmamızda taraflar arasında idari bir çözüm bulunmasına hizmet eden bu müessesenin özellikleri üzerinde durulacaktır. İzaha davet, daha vergi incelemesi başlanmamış, ihbarda bulunulmamış veya takdir komisyonuna sevk olunmamış; ancak yetkili merciler tarafından vergi zıyana delalet eden hususların tespiti halinde mükelleflerin durumlarını izah etmesi için çağrılması ifade eder. Bu çağrı sonrası yapılan izahın idarece reddi, idari işlem niteliğinde olduğundan vergi davasına konu olabilmektedir. Nitel bir çalışma olarak, henüz yargıya intikal etmiş kararlara da rastlanmadığı için yargılamaya ışık tutucu olması düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İzaha davet, izahın reddi, idari işlem, vergi davası

Abstract

Causes of disputes in taxation law may be either taxpayers or tax office. Both sides wish to have the solution at administrative stage no matter who is the reason of conflict. Because, administrative solutions are significant for both tax Office which is in pursue of collecting debt and for taxpayer who is willing to have friendly solution instead of judicial uncertainty. Invitation to view institution whose aim is to decrease conflicts, allow administration use the time more efficiently and productively, increase the rate of taxpayers' participation in solution process in terms of democracy and taxation in voluntary tax compliance is one of these ways.

In the paper, the features of this institution which serves to find an administrative resolution among the parties are going to be emphasized. Invitation to view means that

* Prof. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, (E-Mail bayrakli@aku.edu.tr). (ORCID: 0000-0002-3491-0585)

** Dr. Öğr. Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, İdare Hukuku Anabilim Dalı, (E-Mail mhatipoglu@aku.edu.tr), (ORCID: 0000-0002-5570-8554)

Makale Gönderilme Tarihi: 26.09.2018

Submitted: 26.09.2018

Makale Kabul Tarihi: 18.12.2018

Accepted: 18.21.2018

taxpayers are invited to explain the situations in which examination of tax has not started, the dispatch process has not been done to the discretion commission, denounce has not been made but they were found as tax loss doubt. The administrative rejection of the view made after this invitation may be subject to tax case as it is an administrative procedure. As a qualitative research, it is hoped to be enlightening paper for trial since there have not been decisions submitted to the court.

Keywords: Invitation to clarify, the rejection of the clarification, administrative act, tax case

GİRİŞ

Türk vergi sisteminin özelliklerinden biri beyan esasına dayanmasıdır. Beyan esasının güçlenmesi ya da başka bir ifadeyle doğru sonuçlar verebilmesini sağlayan müesseselerden biriye doğal olarak vergi denetimleridir. Vergi denetimi, devlet açısından zaman alan ve maliyetli bir işlem, mükellef açısından da korkuya, endişeye ve devlete karşı husumetlerin ortaya çıkmasına neden olan bir işlemdir. İstenen verginin doğru olarak alınabilmesi için bazı müesseselere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı karşılayacak müesseselerden biri de 15.7.2016'da 6728 Sayılı Kanun'un 22. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) md. 370'te yeniden düzenleme yapılarak yürürlüğe giren 'izaha davet' müessesesidir.

Vergi hukukunun önemli konularından biri, mükelleflerle vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bunların idari ve yargısal yönden çözümüdür. Uyuşmazlıkların ortaya çıkma sebepleri mükelleflerden de vergi idarelerinden de kaynaklanabilir. Gereksiz inceleme veya takdir işlemlerinin önlenmesi ve mükelleflerin haksız, yorucu ve gereksiz işlemlere muhatap olmasının önüne geçilmesi maksadına hizmet eden ve vergi uyumuna da olumlu katkılar sunan¹ bir müessese olarak izaha davet, 6728 sayılı Kanunla VUK md.370'e eklenmiştir². İzaha davet müessesesi, mükellefe içinde bulunduğu durumu idareye açıklayabilme hakkı tanıyan bir fırsat olarak, vergi ziyana yönelik cezalarda vergi incelemesine henüz geçilmeden ve takdir komisyonuna sevk edilmeden mükellefe, yapmış olduğu fiilleri ve mevcut durumunu izah etme hakkı tanıdığı bir kurumdur.

Vergi hukukunda mükelleflerin görev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeleri amacıyla ve vergi mevzuatının tanıdığı yetkiler

¹DOĞRUSÖZ, Bumin: "İzaha davet", Dünya gazetesi, 23.08.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, (Erişim Tarihi (E.T.): 06.05.2018).

²BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: "İzaha Davet (–Saptanabilenler, Sorular, Sorunlar–)", Vergi Dünyası Dergisi, 37(433), 2017, www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7214, (E.T.: 05.05.2018)

çerçevesinde vergi idaresi, kamu kurum ve kuruluşlarından, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer kişilerden çok çeşitli bilgiler elde etmekte³, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde tahkikatlar ve idari denetimler yapmaktadır. Getirilen bu düzenlemeyle idare ve mükellefler arasındaki hukuksal uyuşmazlıkların en aza indirilmesi, idarenin zamanını daha etkin ve verimli kullanarak hizmet kalitesini artırması, demokratik devlet ilkesi açısından olayların gerçek içeriğinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun da artırılması amaçlanmaktadır⁴.

İzaha davet, mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesi ve ceza kesme işlemlerinden kurtaran ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunu temin eden bir müessese olarak görev ifa eder⁵. İzaha davet, vergi örgütünün 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. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında (VDKB) ve VDKB'ye bağlı Grup Başkanlığı (GB) bünyesinde oluşturulan izah değerlendirme komisyonlarının çağrısı, VUK md.370'teki koşulları sağlayan her mükellef için olmayıp, idarece uygun görülen mükelleflere yapılmaktadır. Kanun da "izaha davet edebilir" diyerek cevaz vermektedir. Bununla beraber, hakkında çağrı yapılan mükellefe pişmanlık yolu yine aynı kanun maddesiyle kapatılmıştır. İdarenin aynı konumda bulunan mükelleflerden kime çağrı yapacağını neye göre seçtiği konusu her ne kadar tartışmalı görünse de, seçmediklerine yönelik pişmanlık yolunu kullanmayı açık tutması nedeniyle mükellef haklarının ihlal edildiğini iddia etmek güçtür.

Çalışmamızın konusu itibarıyla ele alınması gereken diğer bir konu da izaha davet sonucu ortaya çıkacak ve idareden sadır olacak olumsuz bir yanıtın idare hukuku açısından ne tür bir işlem olduğu ve bu işlemin idari davaya konu olup olmamasıdır. İzaha davet kurumuyla vergi ziyainin önüne geçilmesi hedeflenmekte ve mükelleflere cezai yaptırım

³ "Hakkında bilgi toplanan mükellefle ilgili belirsiz durumların varlığının ortaya çıkması, idarenin mükelleften doğrudan bir bilgi talebi istemesini gerekli kılabilir. Böylelikle izaha davet kavramı ortaya çıkmaktadır.", Ayrıntılı bilgi için bkz., BOZDOĞAN, Doğan-ÇATALOLUK, Cuma, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler" (Öneriler), Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives 6 (1) (2018), s. 43

⁴ İzaha davet ile ilgili kanun hükmünün nasıl uygulanacağına ilişkin Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'nce 482 SN VUK GT, 25.07.2017 tarihli ve 30134 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, 1.9.2017'de yürürlüğe girmiştir.

⁵ YAŞAR, Mehmet: "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet", Vergi Dünyası Dergisi, 36(429), 2017, s.56.

uygulanmadan önce son bir söz hakkı tanınmaktadır. Yani bu aşamaya kadar bir hazırlık aşaması iken izaha davet sonucunda idarenin izahı değerlendirilerek yaptığı işlemse bir icrai işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

I. İZAHA DAVET MÜESSESESİ

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla (6728 sayılı Kanun) VUK mülga md.370'e "*İzaha Davet*" adında yeni bir müessese oluşturulmuştur. Bu müessesenin oluşturulmasında amaç, idare ve mükellefler arasındaki hukuksal uyuşmazlıkların en aza indirilmesi, idarenin zamanını daha etkin ve verimli kullanarak hizmet kalitesini artırması, demokratik devlet ilkesi açısından olayların gerçek içeriğinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve ceza kesme işlemlerine başlanılmadan ceza kesmeyi gerektirecek bir işlem yoksa mükellefi rahatsız etmemesi konularına ilişkindir. Genel anlamda denilebilir ki; güdülen temel amaç mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır⁶. Daha çok Anglosakson hukuk sistemlerinde karşılaştığımız mükellefin sürece katılımını ve konuya ilişkin görüşlerini güven ilkesi kapsamında aktarmasını hedef alan sistem, vergilendirmede demokrasinin gelişimine de katkı sunabilir. Bunda başarı sağlanabilmesi için bu müessesenin doğru ve amacına uygun olarak kullanılması gerekir.

İzaha davetin yasal gerekçesinde,

"(v)ergi usul kanunlarında hali hazırda pişmanlık müessesesi madem mevcuttur o halde kapsamını genişletip -idarenin tarhiyat eyleminin de uzun sürdüğü ön kabulü ile- mükelleflerin vergiye karşı olumlu davranışları ile daha önceden kaçırdıkları vergileri şimdi beyan etmelerini sağlayıcı"

bir kurumun gerekliliğinden bahsedilmiştir. Devamında da

"(i)darenin verginin zıya uğramış olabileceğini dış kanutlarla tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükellefin konuyla ilgili belki daha ayrıntılı görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğuna"

vurgu yapılmıştır⁷.

İzaha davet, yetkili merciler tarafından harici yollarla vergi zıya meydana geldiğine ilişkin emareleri taşıyan bir durumun tespit edilmesi halinde, henüz mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan, takdir komisyonlarına sevk edilmeden veya üçüncü kişilerce ihbar yapılmadan önce mükellefin durum hakkında açıklama yapmaya

⁶ BİYAN, Özgür: "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", Bilanço Dergisi, 19(162), 2016., s.47.

⁷ ÖZMEN, İbrahim: "Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370'inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26(1), 2018, s.80.

çağrılmasıdır. Hukuki nitelik açısından da idari bir işlem olan izaha davetin tanımından da şartlarını, alt başlıklarla şu şekilde inceleyebiliriz:

A. İzaha Davetin Şartları

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için aşağıdaki şartların tümünün bulunması gerekir. Aksi takdirde mükellef, izaha davet edilemez; VUK md.370'teki cezalandırmayla ilgili hükümlerden yararlanamaz.

1. Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olmalıdır

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için mükellef nezdinde vergi incelemesine henüz geçilmemiş veya mükellefin durumunun değerlendirilmesi için takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekir. Bu şart, henüz idare tarafından vergi zıyaına yönelik bir işlem yapılmamış olmasını gerekli kılmaktadır. Mükellef nezdinde vergi incelemesi başlatılmışsa emareleri bulunan vergi zıyaı, bir şekilde tespit edilmiş olacaktır. Takdir komisyonuna sevk edilmişse takdir komisyonu tarafından matrah veya servet takdiri yapılmış olacaktır. Artık vergi zıyaı emare olmaktan çıkmış tespit edilmiş olacaktır. Bu ise izaha davetten beklenen amacın gerçekleşmesine engel olur. İzaha davetten beklenen amaçlardan biri de vergiyle ilgili işlem ve yargılamalarda idarenin yükünü hafifletmektir. Vergi incelemesine alınan kişi için denetim başlamış olacaktır. Takdir komisyonuna sevkteyse matrah tespitinden sonra geriye kalan sadece tarhiyat işleminin yapılması olacaktır ki; bu aşamadan sonra izaha davetin bir anlamı da kalmayacaktır.

2. Verginin Zıyaaya Uğradığına Delalet Eden Emareler Bulunmalıdır.

Emare, sözlükte “*belirti, iz, ipucu*” olarak ifade edilmiştir⁸. Buradaki iz ve ipucu mükellefin bazı davranışları sonucu geride bıraktığı izlerden vergi kaybına neden olabileceği doğrultusunda şüphe uyanmasıdır. Kesin olarak vergi kaybına neden olmuştur denilememekle beraber ortaya çıkan belirtilerden vergi zıyaına neden olabileceği endişesi belirmektedir. İşte tam bu sırada izaha davet komisyonu tarafından mükellefin bu durumu aydınlatması için çağrılması öngörülmektedir. Ön tespit mercileri eğer vergi zıyaı olduğuna dair kesin bir yargıya varmış olsalar bu durumda hemen vergi incelemesi sonucu veya somut deliller sonucu vergi zıyaı cezası kesme işlemlerine başlamış olacaklardır.

⁸ TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=emare, (E.T.: 28.04.2018).

3. Emarelerin Ön Tespiti Yetkili Merciler Tarafından Yapılmış Olmalıdır

482 Sıra Nolu (SN) VUK Genel Tebliği (GT) md.3'te ön tespit, “(v)ergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.”

şeklinde belirtilmiştir.

Ön tespiti yapabilecek konumda olanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarla bilgi toplamaya yetkili olanlardır. Ön tespitinin nasıl bir hukuki işlem olacağı konusunda açıklığın olmaması “*Vergi incelemesine yetkili olanlar, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.*” denilerek eleştirilmiştir⁹. Bilgi toplamadan maksat, araştırma ya da incelemeye konu mükellefin gelir, servet veya harcama durumuna ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (HMB) ya da vergi incelemesi yapma yetkisi bulunanların VUK md.148'e göre bilgi vermek zorunda olanlardan bilgi elde etmesidir. Bilgisine başvurulacak kişiler VUK md.148'de “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler” olarak sayılmıştır. Burada sayılan “mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler” geniş bir kitleyi kapsayacak niteliktedir. Mükellefle sözleşme yapan, görüşen, ortaklık eden, vb. hukuka uygun ya da aykırı ama bir işlem veya eylemde bulunan herkes kural olarak bu kapsama alınabilir¹⁰.

Bilgi toplamaya yetkili olanlarsa HMB veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Ayrıca VUK md.150'de sayılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay haberdar oldukları ölüm vakalarını ertesi ayın 15'nci günü akşamına kadar vergi dairesine yazıyla bildirmelidir. Bu kaynaklardan elde edilen bilgiler yanında vergi istihbarat

⁹ BİYAN, Özgür: “İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi”, www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/#_ftn4, (E.T.: 05.05.2018).

¹⁰ Bu noktada, diplomatların bilgi verme yükümlülüğünün olup olmadığının ayrıca tartışılması gerekir. Ancak, bu konu, mevcut konuyu aşan ayrı bir makale konusu olduğundan çalışmamızda yer verilmemiştir. ÜREL, Gürol: Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.291-292.

arşivi bilgileri¹¹ de değerlendirilerek vergi zıyanına neden olabileceği noktasında şüphe taşıyan mükellefler izaha davete çağrılabilir.

4. Tespit Tarihine Kadar İhbarda Bulunulmamış Olmalıdır

İhbar, özel veya genel kanunlar çerçevesinde devlete veya hazineye verilmesi gerekirken vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış taşınır ve taşınmaz mallarla bunların intifa hakları veya alacakları, her nevi mevduat ve emanetle hisse senedi ve tahvillerin vergi idaresine bildirilmesidir¹². Taşınır ve taşınmazlarda belli miktarlar için belli bir oranda ikramiye verilmektedir. 5.000 TL'ye kadar taşınırlarda %30, taşınmazlarda %20, 100.000 TL'den yukarı olanlardaysa her iki için de %7,5'tur. Sürekli vergilerdeyse 500 TL'ye kadar %15, 15.000 TL'den yukarısı için %10'dur.

Bir mükellef hakkında böyle bir ihbar yapılmışsa artık o mükellef izaha davet edilemez. Doğrudan ihbarın araştırılması amacıyla vergi incelemesi başlatılmalıdır.

B. İzaha Davette Bulunulamayacak Haller

Aşağıda belirtilen hususlar varsa mükellef izaha davet edilmez. Bu fiillere uygun cezalandırma işlemlerine başlanarak mükellefe kanunda emredilen hükümler nezdinde ceza tatbik edilir.

1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Ön Tespiti Dışında Kaçakçılık Suçu Şüphesi Bulunan Bir Fiille Vergi Zıyanının Olması Hâli

VUK md.370/f.3'e göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı fiili dışında bir fiille VUK md.359'daki kaçakçılık suçuyla birlikte vergi zıyanına neden olunmuşsa, bu mükellef hakkında izaha davet yoluna gidilmeden doğrudan vergi idaresi tarafından incelemeye alınarak neticesine göre vergi zıyayı cezası kesilir¹³. İlgili kaçakçılık suçları için de vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık,

¹¹ ARSLAN, Cenk Murat: "Buyurun İzaha", Vergi Dünyası Dergisi, 37(433), 2017, s.64.

¹² Bu tanımlama, 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'un birinci maddesinden yararlanılarak yapılmıştır.

¹³ ŞENSES, Nevzat: "İzaha Davet Müessesesi", www.vmhk.org.tr/izaha-davet-muessesesi-0001, (E.T.: 06.05.2018).

inceleme görevlisinin hazırladığı vergi suçu raporunu Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusu olarak iletir¹⁴.

Kaçakçılık suçları, mükellefle idare arasındaki güven ilkesini zedeleyen hatta ortadan kaldıran fiiller olduğu için, korunan hukuki menfaat gereği bu tür eylemler, gönüllü uyumun aşaması olan izaha davetin de önünde bir engel teşkil etmektedir. Ancak kanun koyucu, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasına ilişkin bir ön tespit halinde, yanıltıcılık şüphesi bulunan her bir belgenin tutarının 2018 yılı itibariyle 57.000 TL’yi geçmemesi ve mükellefin o belgenin düzenlendiği yıldaki toplam mal ve hizmet alımlarının %5’ini aşmaması durumunda izaha davet edilebileceğini kabul etmiştir. Bu fiilin neden diğer kaçakçılık suçlarından ayrı tutulduğuna, 6728 sayılı Kanun’un teklif gerekçesinde yer verilmemiştir¹⁵. Üstelik VUK md.370/f.3’te izaha davet edilebilecek belgelerden söz edilirken “(k)ullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı”ndan söz edilmesi kafalarda soru işaretine neden olmaktadır. Halbuki aynı fıkranın bir önceki cümleğinde “(s)ahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde” denilerek incelemesi henüz yapılmamış ve kesinleşmemiş bir şüpheden söz edilmektedir. Madde metninden ve gerekçede maddenin konuluş amacından anlaşılansa, izahın yeterli bulunup bulunmamasına göre izahın yeterli bulunması ve bulunmaması haline göre iki sonuca erişilmektedir. Davete uyan mükellefin izahı yeterli bulunursa ve ortada vergi ziyayı yoksa, yapılan ön tespit vergi incelemesine konu edilemez. Ancak izahın kabul edilmesinin zorunlu olmadığı ve izahta bulunulsa dahi ön tespitin vergi incelemesine konu edilmesine engel bir durum olmadığı VUK md.370/f.2/1-2’den anlaşılmaktadır. Aynı hükümde, izahın yetersiz bulunması üzerine yapılacak inceleme sonucu tespit edilecek kaçakçılık fiili ve yargılama sonucunda verilecek cezaya ilişkin hiçbir hükme yer verilmemiştir. Yalnızca, 6183 sayılı Kanun md.51’deki gecikme zammı oranında izah zammıyla birlikte ödenecek vergi aslıyla bu vergi aslının yüzde yirmisi kadar kesilecek vergi ziyayı cezasının ödenmesinden söz edilmiştir. Bu nedenle, izahın yeterli bulunmaması halinde, ortada vergi ziyayı cezalı biçimde tarh edilmesi gereken bir vergi söz konusudur. Ayrıca, bu izahta sahte veya muhteviyatı yanıltıcı bir belge kullanıldığına

¹⁴ YÜCE, Mehmet: Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.237-238.

¹⁵ 6728 sayılı Kanun’un gerekçeli teklif metni: www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf, (E.T.: 05.05.2018).

yönelik ön tespitteki şüpheler giderilememiştir, dolayısıyla vergi incelemesine geçilmesinde hiçbir yasal engel yoktur. Aksi bir yorum, bir suç fiili işlendiği halde idarece bu durumun Cumhuriyet Savcılığı'na intikal ettirilmemesi anlamına gelir. Bu durumda, VUK md.367'de düzenlenen bildirim yükümlülüğünün inceleme görevlileri ve idarece ihlali demektir ve bu kamu görevlilerinin sorumluluğu doğar¹⁶. Zaten VUK md.370/f.1'de de belirtildiği üzere izaha davet, vergi ziyayıyla ilgili getirilen bir müessese olup; f.2'ye göre, ziyanın tespiti halinde ceza olarak yalnızca VUK md.344'ün uygulanmayacağı açıkça ortadadır.

C. İzaha Davet Kapsamında Olan Haller

VUK md.370'e göre, izaha davetin kapsamını, bir diğer deyişle hangi konularda izaha davetin uygulanacağını belirleme yetkisi HMB'ye aittir. Kapsamda olan hususlar:

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

HMB, yayınlamış olduğu genel tebliğiyle¹⁷ “*bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımları ile mal ve hizmet satışlarının*” belirli bir tutarı geçmesi halinde¹⁸ mal ve/veya hizmet alış/satışlarının aylık dönemler itibariyle bildirilmesi gerekmektedir. Mükellefler “*aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamı saat 24:00'e kadar sistem üzerinden onaylamak suretiyle göndermekle*” yükümlüdürler.

Mükelleflerin 2010 ve takip eden yılların aylık dönemlerine yönelik mal veya hizmet alışlarıyla mal veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL şeklinde yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan Katma Değer Vergisi (KDV) hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal veya hizmet alışları, “*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*” ile, bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışlarıysa “*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*” ile bildirilecektir. Ek olarak, “*bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda vermek zorundadırlar.*”

¹⁶ Vergi incelemesi ve inceleme sonucunda tespit edilen kaçakçılık fiilinin bildirim ile ilgili konular, çalışmamızın kapsamını aşan bir konu olduğundan değinilmemiştir.

¹⁷ 362 SN VUK GT, Resmî Gazete (RG), T.17.08.2006, S.26262.

¹⁸ 396 SN VUK GT'yle 5.000 TL'dir.

Bu bildirimler elektronik ortamda veya belge olarak verilmesi durumunda, mükellefin yıllık alış ve satışlarıyla KDV, Gelir (GV) veya Kurumlar Vergisi (KV) beyanı arasında vergi zıyaı görüntüsü verecek bir fark olursa burada vergi kaybına yönelik emarenin var olduğu sonucuna götürecektir. İşte bu durumda mükellef izaha davet edilmek suretiyle bu farkın nereden geldiği kendisine sorulacaktır.

2. Kredi Kartı Satış Bilgileriyle Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

482 SN VUK GT md.2.2’de řu hükme yer verilmiştir:

“Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı 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 edilir.”

Elektronik araçlarla yapılan satışların tutarıyla KDV beyannamesiyle bildirilen satış tutarlarının birbiri örtüşmüş olması lazım. Elektronik kartlarla yapılan satış miktarı KDV beyannamesinde bildirilen miktardan fazlaysa KDV ziyaa uğratılmış olabilir. Bu aradaki farkın nereden kaynaklandığı mükellef izaha davet edilmek suretiyle kendisine sorulabilir.

3. Yıllık Beyannamelerle Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Yıllık gelir vergisi beyannamesiyle bildirilen gelirlerin bir kısmı veya tamamı kaynakta vergi kesintisine uğramışsa, yıllık beyannamede bildirilen tutarlarla vergiyi kaynakta kesen ve muhtasar beyannameyle bildiren sorumluların kesintiye uğrayan vergi matrahıyla yıllık beyannamede bildirilen matrahın örtüşmesi gerekir. Eğer vergiyi kaynakta keserek muhtasar beyannameyle bildiren vergi sorumlusunun beyan ettiği tutar, kesintiye uğramış vergiyi beyan eden mükellefin beyan ettiği tutardan büyükse bu durum vergi zıyaı için bir emare olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle aradaki farkın kaynağı vergi mükellefi izaha davet edilerek öğrenilmiş olur.

4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgilerle Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bu bentte asgari ücret tarifesinden söz edildiğine göre, emek yoğun işlerden elde edilen gelirle bu emek sahiplerinin alması gerektiği asgari ücretleri karşılaştırmak suretiyle vergi zıyaı ihtimali tespit edilebilir. Serbest avukatlık, serbest mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik gibi

serbest meslek erbabının alması gereken asgari ücretler meslek kurumları tarafından her yıl ilan edilmektedir. Meslek mensuplarının hizmetleri adliyeler nezdinde veya vergi idaresi nezdinde takip edilebilmektedir. Bir avukatın bir yıl boyunca vekilliğini yürüttüğü davalar adliyelerden öğrenilebilir. Her bir dava için alması gereken ücret de önceden ilan edilmektedir. Eğer beyan edilen gelir adliyelerden alınan bilgiye göre alınması gereken gelirden daha azsa ortada vergi kaybına neden olan bir emare var demektir. İşte bu durum izaha davet edilerek kendisinden sorgulanabilecektir.

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

Gelir vergisi matrahının belirlenmesinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden bazı indirimlerin yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Bu indirimler, 193 sayılı GV Kanunu (GVK) md.89'da ve 5520 sayılı KV Kanunu (KVK) md.10'da tek tek sayılmıştır. İlgili kanun maddelerinde sayılan hallerin dışında beyannamede bir indirim yapılması mümkün değildir. Yukarıda sözü edilen indirimler beyan edilen matrahın belli bir yüzdesini oluşturması nedeniyle, belgeye dayalı yardımla beyan edilen matrah arasındaki oransal ilişki bozulmuş olabilir.

6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Kaynakta Vergi Kesintisi Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

GVK md.94/f.1/6 ve KVK md.30/f.3'e göre tam mükellefler hakkında, kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgileriyle diğer verilerinin karşılaştırılmasında dağıttıkları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadığı ön tespit söz konusuysa izaha davet edilirler¹⁹.

7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

GVK md.88 ve KVK md.9'a göre geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Yapılan zarar mahsupları kanunda yer alan şartları taşımaması veya beş yıldan fazla sürede indirime tabi tutulması halinde mükellef izaha davet edilebilir.

8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

¹⁹ 482 SN VUK GT md.2.6.

“Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları”

iştirak kazançları istisnası kapsamındadır. Tam mükellef olmayan kurumların iştirak istisnasından yararlanmasıysa iştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle sahip olması ve belli şartları taşıması şart koşulmuştur. Bu kapsamdaki iştirak kazançlarının, tebliğe göre, “*Hazine ve Maliye Bakanlığınca veya ilgili idarelerce yapılan düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir.*”

Söz konusu hesaplarda, “*(e)lde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir*”²⁰.

9. Kurumların İştirak Hisseleriyle Taşınmazların Satışından Doğan İstisnayla İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleriyle aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmıyla aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı istisnadan yararlanabilir.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zıyaa uğramış sayılır.

²⁰ 482 SN VUK GT, md.2.8.

“(t)aşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması 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.”²¹.

10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

1 Seri No’lu KV Genel Tebliği, md.12.1’e göre “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır”²².

“Örtülü sermayenin kurumlar vergisi açısından önemi, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır” (KVK md.11/a).

“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” edilir²³.

11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Mükellefler açısından bir diğer izaha davet konusuysa dönem sonu bilançosuyla gelir tablosu arasındaki ortaklardan alacak hesabı nedeniyle olabilir. Dönem sonu bilançosunda “Ortaklardan Alacaklar” hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme, borç verme, vb. nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından veya işletme sahiplerinden olan alacak tutarlarının izlendiği hesaptır. Bu hesapta bakiye bulunurken, gelir tablosunda da faiz gelirlerinin bulunması gerekir. Ortaklardan alacaklar hesabında bakiye bulunur iken gelir tablosunda faiz geliri olmaması izaha davet nedeni olarak değerlendirilecektir.

²¹ 482 SN VUK GT, md.2.9.

²² RG, T.03.04.2007, S.26482.

²³ HMB VDKB İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber, 15.03.2015, s 6.

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

Limited şirket ortaklarının ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar GVK md.80/4'e göre değer artış kazancıdır. Değer artış kazançlarının beyan edilmesi gerekir. Gelir elde etmesine rağmen beyan edilmemişse mükellef izaha davet edilir.

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

Gayrimenkul alım satımı sırasında alıcı ve satıcıların gerçek satış bedelini beyan etmeleri ve tapu harcını bu değer üzerinden ödemesi gerekir. Uygulamada en çok rastlanan belediyeler tarafından yapılan asgari değerler üzerinden harç ödenmektedir. Emlak alımında beyan edilen tutarla bankadan emlak alımına ilişkin kredi tutarları karşılaştırıldığında aradaki fark için alıcı ve satıcı izaha davet edilir.

14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK md.70/f.1/1-2-4-7'de yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilir (GVK md.80/6).

Bu değerlerin alınıp satılması tapu idaresi önünde olması nedeniyle tespiti de oldukça kolaydır. İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere gayrimenkul ve gayrimenkul olarak nitelendirilen hakların iktisap tarihinde itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar beyan edilerek vergilendirilmesi gerekir. Tapu kayıtlarından hareketle bunun tespiti kolay olacağı için beyan edilmeyen değer artış kazançları için ilgililer izaha davet edilmelidir.

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

Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etmeleri gerekir. Beyannamenin bağlı olunan vergi dairesine elden verilmesi veya posta yoluyla gönderilmesi mümkündür. Elektronik ortamdan beyanname verilmesi ise iki şekildedir. VUK mük.md.257/4 ve 470 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre sadece ücret, kira, MSİ veya DKİ gelirlerini ayrı ayrı veya birlikte elde eden mükellefler Hazır Beyan Sistemi yoluyla; ücret, kira, MSİ veya DKİ'nin

yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenlerse İnternet Vergi Dairesi'nden e-Beyanname yoluyla kira gelirlerini elektronik ortamdan beyan edebilecektir²⁴. VUK mük.md.257/2 ve 268 seri no'lu GV Genel Tebliği md.1 uyarınca, aylık 500 TL ve üzeri konut kiralaları tutarı ne olursa olsun tüm işyeri kiralaları banka veya PTT aracılığıyla ödenecektir²⁵. Bu ödeme ister şubeden ister internet bankacılığı üzerinden olsun kira ödemesi kaydı düşülerek ödenmelidir.

Gelir elde etmesine rağmen bildirmeyen veya banka verilerine göre eksik bildirmiş olanlar izaha davet edilir.

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

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge konusunda iki türlü suç fiili bulunmaktadır. Bunlardan biri düzenlemek, diğeryse kullanmaktır. Her ikisi de kaçakçılık suçları içerisinde düzenlenmiştir. Bunlardan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek izaha davet kapsamı içerisine alınmamıştır. Çünkü bu belgelerin düzenlenmesi fiili daha bilinçli ve daha kınanması gereken bir davranış olması nedeniyle izaha davet kapsamına alınmamıştır. Böyle bir tespit yapılmaması gereken şey vergi idaresi tarafından vergi incelemesi yoluna gidilerek vergi zıyı cezası kesilmesidir. Kaçakçılık suçu için de suç raporu düzenlenerek Cumhuriyet Başsavcılıklarına bilgi verilmesi gerekir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak çoğu zaman çapraz denetimler sırasında tespit edilebilir²⁶.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan belgelerin kullanılmasıysa kimi zaman farkında olmadan gerçekleşebilir. Ekonomik hayatın içerisinde rastlanması olası suç fiillerindendir. İşte burada kanun koyucu daha esnek davranarak kullanma fiilini işleyen mükellefleri izaha davet etmek istemektedir. Ancak bunun için bir sınır koymuştur. Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 2018 yılı için 57.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması gerekir. Bunun nedeni de bu iki sınır arasında kalan fiillerin tespitinde izaha davet ederek değerlendirmek istemesindendir.

²⁴ RG, T.25.02.2016, S.29635.

²⁵ RG, T.29.07.2008, S.26951.

²⁶ RENÇBER, Altan: "Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi", Vergi Sorunları Dergisi, (352), 2018, s 138.

D. Ön Tespiti Yapacak Mercii

İzah Değerlendirme Komisyonlarına ilişkin yönergeye 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 izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti”

ifade eder²⁷.

Ön tespit tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi incelemesi ve bilgi toplama aşamasında oluşan bilgilerin İzah değerlendirme komisyonu tarafından yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkmaktadır. İzah değerlendirme komisyonunun vergi ziyayı olabileceği noktasında bir kanaate ulaşması durumunda mükellef izaha davet edilebilecektir.

1. İzah Değerlendirme Komisyonu

İzah değerlendirme komisyonu VDK tarafından oluşturulan idari bir yapıdır. İzah değerlendirme komisyonları iki grup halinde oluşturulmuştur.

a. Grup Başkanlığı İzah Komisyonu

Grup başkanlıkları, VDKB tarafından uygun görülen yerlerde Hazine ve Maliye Bakanı onayıyla kurulur. GB izah komisyonu, VDKB tarafından belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. GB izah komisyonu için yeterli sayıda yedek üye belirlenir. Vergi müfettiş yardımcıları, GB izah komisyonunda asil veya yedek üye olarak görevlendirilemezler. Şu kadar ki, başkanlıkça yapılan yeterlik sınavında başarılı olduğu ilan edilen vergi müfettiş yardımcıları GB izah komisyonunda görevlendirilebilir. Aynı GB bünyesinde ihtiyaç duyulması halinde birden fazla GB izah komisyonu oluşturulabilir.

b. Kurul Başkanlığı İzah Komisyonu

Kurul başkanlığı izah komisyonu, başkanlık tarafından belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Vergi müfettiş yardımcıları kurul başkanlığı izah komisyonunda asil veya yedek üye olarak görevlendirilemezler. Şu kadar ki, başkanlıkça yapılan yeterlik sınavında başarılı olduğu ilan edilen vergi müfettiş yardımcıları kurul başkanlığı izah komisyonunda görevlendirilebilir. Başkanlık bünyesinde ihtiyaç

²⁷VDKB'nin 53065925-010.04-E.292 ve 07.03.2018 tarihli İzah Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge'sinde bu tanım yer almaktadır.

duyulması halinde birden fazla kurul başkanlığı izah komisyonu oluşturulabilir²⁸.

2. Komisyonun Görev ve Yetkileri

Yine aynı Yönergede Komisyonların görev ve yetkileri şu şekilde düzenlenmiştir:

i. Kendisine intikal eden olayların, izaha davet müessesesi kapsamına dâhil olup olmadığını tespit eder.

ii. Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin zıyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespit yapar.

iii. İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir ya da gönderilmesini sağlar.

iv. Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

v. İzaha davet müessesesi kapsamında yapılan işlemlerin sonucuna göre, izaha davet edilenler ve ön tespite konu olayla ilgili yapılması gereken diğer işlemleri yapar.”

3. Mükellefin İzaha Davet Edilmesi

İzaha davet komisyonu gelen bilgileri değerlendirmesi sonucunda konunun görev alanına girdiği ve vergi zıyayı olabileceği noktasında bir şüpheye varmışsa yapılması gereken şey mükellefin izaha davet edilmesidir. Bunun için bir örneği 482 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde yer alan bir yazı tebliğ eder. Bu yazıda mükellefin adı, soyadı, vergi veya T.C. kimlik numarası, adresi, ön tespit yapılan husus ve ön tespiti yapılan tutar belirtildikten sonra şu açıklamalara yer verir. Yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili komisyona başvurması istenir. Komisyon yapılan izahı yerinde görmüşse ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi veya takdir komisyonuna havale edilmeyeceği bildirilir. 15 gün içerisinde izaha davet komisyonuna gelmemesi durumunda vergi incelemesine başlanacağı veya takdir komisyonuna havale edileceği yazılır. İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış beyanların düzeltilmesi ve ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında izah zammı ödenmesi şartıyla zıyaa uğratılan vergi için %20 vergi zıyayı cezası kesileceği bildirilir. İzah yeterli görülmezse vergi incelemesi yapılacağı veya takdir komisyonuna havale edileceği bilgileri yer alır. Bu yazı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ süre kısıt varsa memur eliyle, süre kısıtı yoksa posta yoluyla taahhütlü ilmühaberli olarak postayla gönderilir. E-tebligat kapsamında bulunan mükelleflere elektronik olarak tebligat yapılır.

²⁸ Dipnot 27’de bahsedilen Yönerge’de bu yapılanmanın nasıl teşkil edileceği açıklanmıştır.

4. İzahın Değerlendirilmesi

15 gün içerisinde komisyona gelmeyen kişi izaha davetten yararlanamaz. Mükellef için vergi incelemesine gidilir veya takdir komisyonuna sevk edilir²⁹. Belirtilen 15 günlük süre içerisinde izah komisyonuna gelen ve sorulara cevap veren mükellef hakkında komisyon bir durum değerlemesi yapar. Komisyon en geç 10 gün içerisinde bir karar verir. Komisyon aşağıda yer alan seçeneklere göre karar verir.

a) Yapılan İzahın Yeterli Bulunması

İzahın yapılması sonucunda idarenin ikna olması hali de denebilecek bu durumda komisyon, mükellefin ön tespite ilişkin vergi zıyana neden olunmadığı yönündeki izahı üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığına değerlendirilmesi halinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz³⁰. İzaha davetin idareyi suç veya kabahatin varlığına ilişkin emareleri toplama ve değerlendirmeye ilişkin işlemleri yapmaktan, mükellefi de bu işlemlere muhatap olmaktan kurtarması nedeniyle her iki taraf bakımından da yük hafifletici olduğu söylenebilir.

b) Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir³¹. Mükellef haklarında ön tespit komisyonunca ileri sürülen duruma uygun olarak vergi zıyana neden olduğunu kabul ederse, vergi zıyayı nedenine göre beyanname vermemişse 15 gün içerisinde beyanname vermesi gerekir. Beyanname verilmekle beraber eksik ve hatalar varsa 15 gün içerisinde eksik ve hataların giderilmesi gerekir. Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında izah zammını ödemesi gerekir. Bu işlemler yapıldıktan sonra zıyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi zıyayı cezası kesilir. Mükellef izaha davete gelmemesi durumunda pişmanlık hükümlerinden de yararlandırılmaz³². Gecikme zammı oranında bir zam ödenerek istenen

²⁹ BATUN, Mehmet: “15 Soruda İzaha Davet Müessesesi”, www.neksymm.com/15-soruda-izaha-davet-muessesesi_i324/, (E.T.: 05.05.2018).

³⁰ 482 SN VUK GT, md.6.2.1.

³¹ ALTUNOĞLU, Erol: “6718 Sayılı Kanun İle Yeniden Düzenlenen “İzaha Davet” Müessesesi”, Mali Çözüm Dergisi, (143), 2017, s.265.

³² SEVİĞ, Veysi: “Vergi Hukukunda İzaha Davet”, www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=23760, (E.T.: 05.05.2018).

sürede ödeme yapılmazsa, beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname gibi ceza uygulanacaktır³³.

VUK md.370'e dayanılarak düzenlenen 482 SN VUK GT md.7.2'ye göre,

“İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda % 20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.”³⁴

II. İZAH ÜZERİNE YAPILAN İŞLEMLERİN DAVA KONUSU EDİLMESİ

İzaha davet müessesesine ilişkin yayımlanan genel tebliğe bakıldığında, izaha davetin vergi daireleri tarafından etkin bir şekilde kullanılacağı yönünde bir kanaat oluşmaktadır. Oldukça yeni olan ve uygulama açısından örnekleri fazla olmayan bu müessesenin sonuçlarının bir vergi davasına konu olup olmayacağı meselesi de beraberinde getirdiği sorunlar arasında yer almaktadır. İzaha davet edilen mükellefin izahatını yaptıktan sonra, vergi dairesi tarafından yapılabilecek olan işlemlerin sonuçlarının idari işlem teorisi açısından değerlendirilip bir karara varılması, dava konusu olup olmaması açısından önem arz etmektedir. Burada konuyu iki aşamalı olarak değerlendirmekte yarar vardır. Hukukumuzda yeni girdiğini yukarıda ifade ettiğimiz izaha davet kurumunun vergi yargısı açısından değerlendirilmesi aşamasında, doktrinde farklı görüşler de dikkat çekmektedir. İzaha davet sonucunda izahın idarece kabulü ya da reddi konusunun vergi davasına konu olup olmamasıyla izah reddedildikten sonra idarenin yapacağı bir işleme karşı vergi yargısına müracaat edilip edilmeyeceği farklı aşamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. İzaha bulunan mükelleflere, yapmış oldukları izahların kabul edilmediğini bildiren bir bildirim, mükellef üzerinde doğurduğu etkilere göre vergi davasına konu olabilecek midir? İzahın kabul edilmediği yönündeki bildirim bir sonraki ceza ve tarhiyat aşaması için hazırlık işlemi olarak mı nitelendirilecek; yoksa bilhassa kendisi hukuki sonuçlar doğuran bir icrai işlem mi olacak sorusuna da açıklık getirmek gerekmektedir. Bu iki işlemin birlikte vuku bulduğunu iddia

³³ ÇAKMAKCI, Ali: “Vergi İncelemesi – Takdire Sevk Öncesi Yeni Bir Model: İzaha Davet Müessesesi”, taxauditingymm.com/img/dosyalar/938984izaha_davetin_muessesinin_ozel_hususlari_2_site_icin.pdf, (E.T.: 05.05.2018).

³⁴ ERDEM, Tahir: “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet”, Vergi Sorunları Dergisi, (347), 2017, s 159.

etmek, şimdilik mümkün gözükmemektedir³⁵. Başka bir deyişle, izahın kabul edilmemesi işlemiyle kabul etmeme sonucunda oluşabilecek bir tarhiyat işlemi birlikte oluşan bir işlem değil ayrı özellikleri ve sonuçları olan iki işlem olarak nitelendirilmektedir. Böyle olduğunda izaha davet müessesesinin sonuçlarının bir vergi davasına konu edilip edilemeyeceği meselesini tartışmak durumu iki farklı aşamada değerlendirmeyi gerektirmektedir.

Vergiye gönüllü uyumu artıran, gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önlenmesini sağlayan, mükelleflerin haksız, yorucu ve gereksiz işlemlerle uğraşmasının önüne geçen, uyuşmazlıkların azalmasını sağlayan, hızlı ve etkin vergilendirme süreci öngören³⁶ bu müessesede yapılan izahın kabulü veya reddi etki yaratan bir durum ortaya koyacaktır. Dava konusu olabilmesinin bu açıdan da değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

VUK md.377/f.1'e göre mükellefler veya cezanın muhatabı kimselerin vergi davası açma hakkı vardır. İdari işlem ve eylemlerin yargı yoluna açık olmasına ilişkin Anayasa md.125/f.1 hükmünün yasaya yansımış hali olarak görebileceğimiz bu müessese, çalışma konumuz bakımından izahın reddinin dava konusu edilebilirliğinde önem arz etmektedir. İzahın reddi işlemi sonucunda mükellefin hem incelemeye tabi olması hem de vergi aslı ve cezalarını on beş gün içinde ödemek zorunda olması, dava yolunun açık olmasını gerekli kılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, burada yargı süreci açısından izaha daveti incelerken ihtirazi kayıt şartına da kısaca değinmek gerekir. Şöyle ki; izaha davetin yargıyla ilgili eleştirisi “ihtirazi kayıt” hususunda da ortaya çıkmaktadır. Zira izaha davet sonucunda verilmesi gereken beyannamede ihtirazi kayıtla ilgili herhangi bir açıklama mevcut değildir. Yani beyannameye ihtirazi kayıt şerhi düşülüp düşülemeyeceği belirtilmemiştir. Kanaatimizce, İzaha davet sonucunda verilen

³⁵Burada izahın kabul edilmemesi, 1980’li yıllarda uygulanan ortalama kâr hadleri veya hayat standardındaki kabul etmemeden farklı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu oto-kontrol müesseselerinde izahın kabul edilmemesi halinde kabul etmeme işlemi ile tarhiyat birlikte oluşmaktaydı. Ancak burada işlem birlikteliği kopmuş, izah müessesesi ile inceleme aşaması farklı zincir işlemler olarak değerlendirilmiştir. Danıştay anlayışı, zincirleme işlemlerin her bir aşamasının ayrı davaya konu edilebileceği yönündedir. Ancak, özellikle yargı anlayışı ile idari anlayışın farklılaştığı (ihracatta götürü gider, kat karşılığı inşaat işleri, örtülü sermayede kâr payı KDV’si vb.) konularda, izahı kabul etmeme işleminin yürütmesinin durdurulması veya iptali, gereksiz incelemeleri de ortadan kaldırma işlevi görebilecektir., DOĞRUSÖZ, “İzaha davet ve Olası Sorular”

³⁶ Ayrıntılı için bkz.,BOZDOĞAN-ÇATALOLUK, “Öneriler”, s.50

beyannameye konulacak ihtirazi kayıt şerhi izaha davetin ruhuna aykırıdır. Konuyla ilgili, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına yönelik içtihat, bu kanaati destekler niteliktedir. Dolayısıyla izaha davet sonucunda verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt şerhiyle ilgili açıklamaların yapılması ve bu açıklamalarında, söz konusu beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin düşülemeyeceği yönünde olması gerekmektedir³⁷.

Çalışmada, öncelikle izahın reddi işleminin idari işlem özellikleri bakımından ele alınacak, bu esnada izahın reddi (veya kabulü) işlemiyle izaha davet işleminin farkına da değinilecek olup; sonrasındaysa dava sürecine ilişkin bilgi ve değerlendirmelere değinilecektir.

A. İdari İşlem Özellikleri Açısından İzahın Reddi İşlemi

1. İdari İşlem İdari Makamlar Tarafından Yapılır

Bir işlemin idari işlem olarak değerlendirilebilmesi için ilk unsur idareden sadır olmasıdır. Çevre, sağlık, trafik veya vergi gibi konularda ilgili kamu idaresi görev ve yetki alanıyla ilgili işlemler tesis eder. Fakat bir işlemin idare tarafından yapılmış olması tek başına, onu teknik anlamda dava konusu haline getirmez. İzaha davet işleminin de idari bir işlem olup olmadığına bakarken izaha davet yazısını çıkaran birimin konumunun tespit edilmesi gerekir. İzaha davet VUK md.370'te düzenlenmiş ve komisyonun oluşturulması konusunda HMB'ye yetki vermiştir. HMB, bir düzenleme mekanizması olarak ön tespit özelliğini, izaha davetin şekil ve içeriğini, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacak mükellefleri, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgelerle uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu yetkiye istinaden, GİB ve VDKB bünyesinde yeterli sayıda "izah değerlendirme komisyonu" oluşturularak komisyon aracılığıyla izaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.

Diğer taraftan izaha davet edilen mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmalarına binaen yapılan değerlendirme de yine komisyonca yapılmaktadır. Şöyle ki, 482 SN VUK GT md.6.2.1'e göre, mükellefin izahı komisyon tarafından yeterli görülürse ve beyanname verilmesi ya da beyanın tamamlanmasını gerektiren bir durum görülmezse, mükellefle ilgili bu konuda vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz. Eğer izah yeterli

³⁷ BOZDOĞAN-ÇATALOLUK, "Öneriler", s.51.

bulunmaz ve beyanname verilmesi gereken bir durum tespit edilmişse, bu durum tespiti de mükellefe bildirilir.

GİB bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıklarıyla defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. 482 SN VUK GT md.4'e göre komisyonlar, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında (defterdarlık varsa defterdar veya yardımcısının başkanlığında), vergi dairesi veya müdürlerinden (defterdarlıksa gelir müdürüyle vergi dairesi müdüründen) olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Hem izah tespit komisyonları hem de izaha davet komisyonları genel idarenin içerisinde yer alan birer birim olmaları hasebiyle izahın reddi ya da kabulünün de davet yazısının da idareden sadır olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bütün yönlerinin idareden sadır olduğunu bildiğimiz izaha davet konusunu, işlem teorisi açısından öncelikle mükellefin izaha davetine ilişkin işlem, izah yapıldıktan sonra izahın kabul edilip edilmediğine dair işlem ve son olarak da izah sonrası mükellefe karşı yapılacak işlem bakımından değerlendirmek gerekir. Bu üç işlem de idare tarafından getirilmektedir.

2. İdari İşlem İdare Tarafından Tek Yanlı Olarak Yapılır

İdari işlemler, idare tarafından yapılan tek taraflı bir irade beyanı ile ortaya çıkar. İzaha davet, ön tespit komisyonu tarafından yapılan vergi zıyaı şüphesi taşıyan hususların izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmesiyle başlamaktadır. Komisyon vergi zıyaı emarelerine rastlandığının tespiti üzerine izaha davet komisyonlarına intikal ettirilmekte ve izaha davet komisyonları mükellefleri izaha davet etmektedir. Ancak, mükellef bakımından sonuç doğuran icrai işlem, davet üzerine mükellefin yapacağı izahın reddi veya kabulüne ilişkin işlemidir.

3. İdari İşlemler Hukuki Sonuç Doğurmaya Yöneliktir

Bu özellik izaha davet müessesesi sürecinde karşımıza çıkan aşamaların davaya konu olabilmesi açısından oldukça önemlidir. Zira idari işlemler icrai olan ve olmayan şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bir idari işlemin yapılmasından önce tesis edilen ve karar almaya yetkili makamı bağlamayan ve genellikle icrai niteliği bulunmayan işlemler hazırlık işlemleri olarak adlandırılmaktadır. Tavsiye, temenni, savunmaya davet, tutanaklar, inceleme ve araştırmalar kişinin hukuki statüsünde bir değişiklik yapmayan idari işlemler idari yargıda dava konusu edilemezler. İdari işlemlerin dava konusu olabilmesi için

idare tarafından yapılan icrai bir işlem olması gerekir³⁸. İdarenin son sözü söylemiş ve gereği yapılması için ilgiliye tebliğ edilmiş olması gerekir.

İzaha davet komisyonunun mükellefin ‘izaha davet edilmesine’ ilişkin kararının icrai bir idari işlem olduğunu söylemek kanımızca mümkün gözükmemektedir³⁹. Savunmaya davet yazılarına benzer bir şekilde mükellefin izaha davetini içeren davet yazısı da bir hazırlık işlemi niteliğindedir. Zira izaha davetle idarenin yapacağı işlemler sona ermiş olmaz. Aksine değerlendirme sonucu mükellefin hukuki statüsünde değişiklik yapabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlemin ilk aşamasını teşkil etmektedir. İdari davaya konu olabilecek kesin ve icrai işlem kavramını Danıştay;

“bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi ise hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını da geçirmiş bulunmasına bir başka idari makamın onayına ihtiyacı göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesine yani idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı bulunmaktadır”

şeklinde tanımlamıştır⁴⁰. Bu bağlamda izaha davet yazısı, hukuki nitelik açısından hazırlayıcı işlem olarak adlandırılabilir⁴¹.

Zaten mükellef izaha davet edildiğinde, bu konuda iki seçeneğe sahiptir. Birinci seçenek, izaha davet komisyonunun çağrısına cevap vermeyecektir. Bu durumda idarenin elinde vergi zıyaı emarelerini

³⁸ KAYA, Cemil: “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, IX(1,2), 2004, s.258-259.

³⁹ Her davet yazısının idari bir davaya konu olmayacağını beyan etmek de doğru değildir. Zira kişinin neye davet edildiğinin hukuken sonuç doğurucu olup olmadığı önem arz eder. Danıştay bir kararında *“Abone sözleşmesinin uygulanmasından doğan uyumsuzlukların görüm ve çözümü adli yargı yerinin görev alanına girmekte ise de, davacı şirketin atık su kullandığı gerekçesiyle bu konuda abonman sözleşmesi yapmaya davet edilmesine ilişkin işlem idari nitelikte olup, bu uyumsuzluğun görüm ve çözümünün idari yargının görevinde olduğu açıktır.”* şeklinde bir yorumlama yaparak davacının atık su kullandığı gerekçesiyle bu konuda abonman sözleşmesi yapmaya davet edilmesini idari davaya konu olabilecek bir işlem olarak kabul etmiştir. Bkz.Dan.8.D., 02.10.1995, 4339/2783, www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1994-4339.htm, (E.T.: 05.05.2018).

⁴⁰ Dan.3.D.,04.06.1986, 1733/1500, Danıştay Dergisi, (64-65), 1987, s.104.

⁴¹ Duran’a göre idarenin idari karar sayılmayan işlemleri üç başlıkta toplanmaktadır. Bunlar gösterici işlemler, hazırlayıcı işlemler ve içdüzen işlemleridir. *“Hazırlayıcı işlemler, idari kararların alınmasından önce yapılan tavsiye, teklif, temenni, verilen mütalaa ve rapor gibi yetkili makam yöneltici ve aydınlatıcı belgelerdir.”* Bu işlemlerde gözükecek aykırılıklar dava konusu edilemezler, ancak bu işlemten sonra işlemin muhatabının talebi, beyanı ya da başkaca fiili üzerine idarenin yapacağı icrai işlem dava konusu edilebilir. DURAN, Lütfi: Notlar, cit.,s.397’den aktaran ÖZAY, İl Han: Günışığında Yönetim, 2’nci Baskıdan tıpkı 3’ncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s.418-419, dipnot797.

gösteren bir tespit yapılmış olması nedeniyle vergi incelemesine başlanacak ve sonunda vergi zıyaı cezası kesilecektir. Kesilen cezaysa tartışmasız bir icrai idari işlemdir⁴².

Mükellef, ikinci seçenek olarak izaha davet çağrısına uyarak izahta bulunduğu takdirde, izah değerlendirme komisyonu kabul veya ret kararı verebilir. İzahın kabulü, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı anlamına gelir. Bu durumda, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. İzahın reddi, izahın yeterli bulunmaması halidir. Bu durumdaysa, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefin hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını tamamlaması veya düzeltmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ise ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun md.51'deki düzenlenen gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödemesi ve vergi zıyaı cezasını da ziyaa uğratan verginin %20'si oranında ödemesi gerekir.

Burada özellikle izahın kabul edilmemesi kararının idare hukuku açısından niteliğinin net bir şekilde ortaya konması gerekir. Aslında bu konu hakkında şimdiye kadar yazılanların tartışmayı, izahın reddinden sonrasında ortaya çıkabilecek işlemler aşamasında tuttuğunu görmekteyiz. Ancak izahın kabul edilmediğini bildiren işlemin hukuki niteliği de incelenmeye muhtaç bir konudur. İzahta bulunanlara izahlarının kabul edilmediğini bildiren bildirim, idarenin iç işlemi olarak kabul edilmesi mümkün olmayan icrai idari işlemdir. Dolayısıyla dava konusu edilebilecektir. Bu konuda açılacak davalar ve hatta bu davalarda verilebilecek yürütmeyi durdurma kararları, vergi incelemelerinin durdurulması sonucunu doğuracak, iptal kararlarıysa yapılmış tarhiyatları hukuken sakatlayacaktır. İzah talebini kabul etmeyen idari işlem aleyhine açılmış dava, tarhiyat aleyhine açılmış dava için yıllarca sürebilecek “bekletici sorun”u oluşturabilecektir⁴³.

⁴² İcrai işlem ya da yürütülebilir işlem, muhatabı üzerinde doğrudan sonuç ve etki doğurabilir, tek yanlı biçimde yürütülebilir üstünlüğüne sahip işlemlerdir. İdarenin kamu gücüne sahip, idari yargı yoluna tabi ve hukuki sonuç doğuran bu şekildeki açıklamaları, idari işlem olarak adlandırılmaktadır. ÖZAY: s.407 ve GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.238.

⁴³ DOĞRUSÖZ, “İzaha davet ve Olası Sorular”.

4. İdari İşlemler Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanır

İlke olarak idare kamu yararı amacını güderek ve hukuka uygun işlemler yapar. İzaha davet de kamu yararı amacıyla yapılır. Amaç “*mükellefin ensesinde boza pişirmek değil, her an ensesinde olduğunu hissettirmektir*”. Maliyecilere mal olmuş güzel de bir söz vardır: “*Kazı bağırtmadan yolmak*”. İzaha davet tam da budur. İdare elinde vergi zıyı konusunda veriler olmasına rağmen doğrudan ceza kesme yoluna gitmemektedir. Bir yerde kendisinin vergi zıyı olmadığı noktasında ikna edilmesini beklemektedir. Bürokrasiyi azaltan ve olası uyuşmazlıkları ön tespit aşamasında çözüme kavuşturarak yargının iş yükünün artmasının önüne geçmesi bakımından Türk vergi hukuku için faydalı bir müessese olduğu açıktır.

Böyle faydalı bir işlemde hukuka aykırılık bulunabilir mi? Elbette olabilir diye bakmak lazım. Ancak izaha davet yazısı gibi bir hazırlayıcı işlem için değil de izahın reddi işlemi gibi icrai bir işlem bakımından, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat itibarıyla hukuka aykırılık iddiası ileri sürülebilir. İzleyen başlıklarda anlatılacak bu nedenlerle hukuka aykırılık taşıyorsa elbette vergi davasına konu olabilecektir.

5. İdari İşlemler Kamu Yararı Amacıyla Yapılır

İdarenin görev alanındaki işleri, kamu yararı amacıyla yapılır. Kamu yararının net bir tanımı bulunmamakla beraber, kamu hizmetine muhatap olan kişilerin refah ve mutluluğunun arttığı, huzur ve güvenin tesis edildiği, insanların geleceklerine umutlu baktıkları bir hayat standardı şeklinde nitelendirilebilir.

Davet sonucu yapılacak izaha ilişkin verilecek karar, kamu yararı da gözetilerek verilir. Vergi mükellefinin daha az cezayla yaptırımı muhatap olması mutluluklarını artırır. Devletin sadece ceza verme amacıyla değil kendisini dinlediği, yaşanmışlıkları anlamlı bir şekilde yorumlama fırsatı verdiği, baskın bir denetim uygulamaması nedeniyle mutlu edecektir. Bu davranıştan mutlu olan mükellef daha dikkatli davranarak aynı hatalara düşmemeye özen gösterecek böylece vergi gönüllü uyum gerçekleşmiş olacaktır. Bununla beraber, izaha rağmen inceleme yapılmasını ya da cezalı vergi tarhi işlemi yapılmasını gerektiren bir durumun bulunması halinde, bu işlemler için gerekçe olacak nitelikte idarenin elinde mükellefçe sunulan dayanaklar olacaktır. Böylece, vergiyle ilgili işlemlerin gereği gibi yerine getirilerek kanuna uygun tarh ve tahsili sağlanacaktır. Bu nedenle, hem izahın kabulü hem de izahın reddi işlemleri idari işlem niteliğindedir.

6. İdari İşlemler Kamu Gücü Kullanılarak Yapılır

İdari işlemler kamu gücü kullanılarak yapılır. Her idari işlemin arkasında devletin hukuki ve fiili gücünü görmekteyiz. Hukuka uygun olarak ve gerektiğinde zor kullanarak kamu hizmetini gerçekleştirebilir.

İzahın reddi (ya da kabulü) de bu anlamda vergi idaresinin kanundan kaynaklanan gücünü kullanarak icra ettiği bir işlemdir. Bu güç hukuka uygun olarak kullanılmalıdır. Hukuka aykırı izahın reddi işlemi, vergi davasına konu edilebilir.

B. İzahın Reddi İşlemine Karşı Açılacak Vergi Davalarının Türü Ve Usul Hükümleri

Bu başlık altında izahın reddi işlemine karşı gidilecek yargı yolunda uygulanacak hükümlere yer verilecektir.

1. İzahın Reddi İşlemine Karşı Açılacak Vergi Davasının İdari Davalar İçerisindeki Yeri

İzahın reddine ilişkin yargısal yolun, yukarıda yapılan açıklamaların doğal sonucu olarak, izaha davete icabet eden mükellefin yaptığı izahata, vergi idaresinin (komisyonların) yüklediği anlamı konu alan ret işlemi özelinde tartışmak gerekmektedir. İzahın reddi, uygulanabilir ve mükellef üzerinde hukuki sonuç doğurabilir nitelikte olduğundan icrai bir idari işlemdir. Dolayısıyla dava konusu edilebilecektir⁴⁴. Bu konuda açılacak davalar ve hatta bu davalarda verilebilecek yürütmeyi durdurma kararları cezalı vergi tarhını durduracak; iptal kararlarıysa yapılmış tarhiyatı hukuken sakatlayacaktır. İzah talebini kabul etmeyen idari işlem aleyhine açılmış dava, tarhiyat aleyhine açılmış dava için yıllarca sürebilecek “bekletici sorun”u oluşturabilecektir⁴⁵.

İzaha davetin değerlendirilmesi sonucu yapılan ret işlemine karşı açılacak dava, iptal davası niteliğinde bir vergi davasıdır. Çünkü genel bütçe içerisinde yer alan HMB bünyesi içerisinde yer alan GİB veya VDK

⁴⁴ “Mükellef, vergi idaresinin ikna olmamasına karşın, vergi ziyana sebebiyet vermediği konusunda ısrarlı ise; herhangi bir davranışta bulunmaksızın, vergi idaresinin vergi incelemesi yaparak veya dosyayı takdir komisyonuna sevk ederek, Vergi Usul Kanununda öngörülen tarh yöntemlerinden olaya uyanını kullanmak suretiyle vergi tarh etmesini ve idari para cezası kesmesini bekleyebilir. Kendisine tarh ve ceza kesme işlemi tebliğ olduğunda da, idari dava yolunu kullanabilir.”, CANDAN, Turgut: “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/, (E.T.:10.09.2018).

⁴⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin: “İzaha davet ve Olası Sorular”, Dünya gazetesi, 10.08.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, (E.T.:07.05.2018).

tarafından yapılmaktadır. Nitekim vergi ve benzeri mali yükümlülük içerisinde yer alan vergi, izah zammı ve vergi ziyayı cezasının konusu olan işlemin hukuka aykırılığını ortaya koyarak o işlemi iptal ettirerek doğacak sonuçlarının önüne geçme amacı taşımaktadır.

Tam da bu noktada izaha davet edilen mükellefin izah sürecinde idareyle paylaşmış olduğu bilgilerin, açıklamaların tutanakla tespit edilmesi ve sonucunda ortaya çıkan rapor da hazırlık işlemi olması dolayısıyla bir vergi davasına konu olmayacak ama yargı yollarında delillendirme için önem arz edecektir. Örneğin, mükellefin içinde bulunduğu duruma ilişkin argümanlarla yapmış olduğu açıklamalar, vergi idaresinin izahı değerlendirecek mercii tarafından, vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olduğu şeklinde değerlendirilebilir. Bu takdirde; mükellef hakkında, tespit edilen durumla ilgili herhangi bir vergi incelemesi yapılmaz; matrah takdiri için takdir komisyonuna gönderilmek zorunda kalmaz. Yani ortaya davaya konu bir idari işlem de çıkmaz.

2. Görevli ve Yetkili Mahkeme

İzaha davet sonucu oluşacak işleminin iptaline ilişkin dava vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir davadır. Görevli mahkeme vergi mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin bakacağı davalar 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da (BİMİVMKGHK) belirtilmiştir. İlgili kanuna göre izahın reddi işlemi, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen ve sonucu cezalı vergi tarhı olan bir işlem olduğundan vergi mahkemelerinde görülmelidir.

Yetkili mahkemeyse izahın reddi kararını veren izaha davet komisyonunun oluşturulduğu GB veya VDK'nın bağlı bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin yetki alanları Hâkimler ve Savcılar Kurulu (HSK) tarafından belirlenmektedir. Davanın da HSK tarafından belirlenmiş yetki alanı kapsamı içerisinde yer alan vergi mahkemesinde açılması gerekecektir.

3. İşlemin Unsurları Yönünden İnceleme

İptal davaları, bir idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biriyle hukuka aykırı olup olmadıklarının tespiti, şayet hukuka aykırıysa iptalinin sağlanması için menfaatleri ihlâl edilen kişiler tarafından açılır. İzahın reddi işleminin de bu beş unsur yönünden hukuka uygun olması aranır.

Birinci unsur olarak yetki, hukukun idareye vermiş olduğu hukuki ve fiili bir güçtür. Bu yetkinin sınırları dışına çıkılması yapılan işlemin hukuka aykırı olması sonucunu doğurur. Yetki yer, zaman, konu ve kişi

itibariyle verilir⁴⁶. İzaha davette yetkili komisyon, mükellefiyet durumuna göre işlemlerin yapıldığı yerin bağlı olduğu komisyondur. Mükellef, bu yer dışındaki bir komisyon tarafından izaha çağırılmış ve ret kararı verilmişse, bu karar yer itibariyle yetkisiz komisyon tarafından verilmiş olması nedeniyle hukuka aykırı olacaktır.

İkinci olarak, izaha davet sonucu oluşan ret işlemi şekil ve usul itibariyle incelendiğinde, hakkında ret kararı verilen izahın sahibi mükellefin kimlik bilgileri, ret nedeni, izlenecek usul ve uygulanacak esasa ilişkin bilgilerin doğru ve mevzuata uygun olması gerekir.

Usul hükümleri itibariyle, izahın reddi kararının idari işlem olması nedeniyle 2577 sayılı Kanun md.7/f.2/a gereği 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na (TK) uygun biçimde yazılı olarak tebliğ edilmelidir. İzahın reddi yazısı bilinen adreslerine posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilir. Tebliğ mükelleflere, kanuni temsilcilerine veya ilgili kanun hükmünde belirtilen vazifedeki kimselere yapılır (TK md.10-27). Ayrıca bu usullerin hiçbirisiyle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda da tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda yapılan tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır (TK md.7a/f.4). Tebliğ usullerinin herhangi birinde eksiklik yapılmışsa işlemi usul itibariyle hukuka aykırı kılar. Esasa etkili olmayan hatalarsa izaha davet yazısının hükümsüz kılmaz.

İşlemin unsurları yönünden üçüncü ele alınması gereken unsur sebep unsurudur. Sebep unsuru, idarenin dışında olan ve idareyi böyle bir işlem yapmaya yöneltten gerekçedir⁴⁷. Bu gerekçe hukuki ve maddi olarak incelenir. İzaha davetin hukuki gerekçesi, VUK md.370'tir. Hukuki sebep, VUK'un md.370'le VDK'ya böyle bir yetki vermesidir. Maddi sebepse, mükellefin vergi zıyayı emareleri taşıyan davranışlarıdır. Mükellef bu davranışları nedeniyle izaha davete çağırılmış olmaktadır.

Dördüncü unsur olan konu, idari işlemin hukuk alanında meydana getirdiği sonuçtur. İzahın reddinin konusu, mükellefin vergi zıyayı şüphesi uyandıran davranışlarını izah edememesidir. Mükellef, usulüne uygun biçimde ve kabul edilebilir bir izahatta bulunduğu halde idare ret kararı vermişse bu karar, konu bakımından hukuka aykırıdır.

⁴⁶ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref: Yönetim Hukuku, Güncelleştirilmiş 24. Basım, Ankara, 2006, s. 414.

⁴⁷ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut: İdare Hukuku, Cilt II, Güncelleştirilmiş 6. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 467.

Son olarak maksat unsuruysa, yapılan idari işlemle ulaşılmak istenen nihai hedefdir⁴⁸. İzaha davetten amaç mükellef nezdinde vergi incelemesine başlamadan veya takdir komisyonuna sevk etmeden önce vergi zıyı emareleri hakkında açıklama istemektir. Yapılan izahtan anlamlı bir sonuç çıkarılarak komisyon ikna olursa her hangi bir işlem yapamaya girişmemektir. Eğer ikna olamazsa vergi aslıyla izah zammı ve vergi zıyı cezasının %20'si oranında vergi zıyı cezasıyla yetinmektir. Bu işlemlerin nihai amacı kamu yararının sağlanmasıdır. Eğer izahın reddinde kamu yararından söz etmek mümkün değilse, hukuka aykırı bir ret işlemi vardır.

4. Dava Açma Süresi

Vergi işlemleri hakkında vergi davası açılması İYUK md.7'ye göre 30 gündür. VUK md.370'de aksine bir hüküm düzenlenmemiş olması nedeniyle genel dava açma süresi olan 30 günlük süre geçerli olacaktır. Süre izahın reddi kararının tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren başlayacaktır.

5. Yürütmenin Durması

Vergi davası açılmasıyla yürütme kendiliğinden durur. Davanın kabulü halinde davaya dayanak oluşturan gerekçeyle verilen ret kararı ortadan kalkar ve buna uygun biçimde komisyonun yeniden karar vermesi gerekir. Davanın reddi halindeyse VUK md.370'e göre cezalı vergi tarhi gerçekleştirilir.

SONUÇ

6728 sayılı Kanunla sistemimize giren izaha davet, vergi idaresiyle mükellefler arasındaki hukuksal uyuşmazlıkların en aza indirilmesi, idarenin zamanını daha etkin ve verimli kullanarak hizmet kalitesini artırması, demokratik devlet ilkesi açısından olayların gerçek içeriğinin belirlenmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve ceza kesme işlemlerine başlanılmadan ceza kesmeyi gerektirecek bir işlem yoksa mükellefi rahatsız etmemeyi hedefleyen bir müessese olarak düzenlenmiştir.

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için mükellef nezdinde vergisel bir incelemeye başlanılmamış veya mükellefin hali hazırdaki durumunun değerlendirilmesi için takdir komisyonuna gönderilmemiş olması, vergi zıyı şüphesi uyandıran emarelerin bulunması, bu emarelerin vergi incelemesi yapmaya yetkililer veya bilgi toplamaya yetkili kılınanlar

⁴⁸ ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 9. Basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017,s. 535.

tarafından tespit edilmiş olması ve tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Olmaması gereken husussa VUK md.359’da belirtilen kaçakçılık suçları fiilleriyle vergi zıyana neden olunmamış olması gerekir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiiline ilişkin ön tespitlerde her bir belge itibarıyla 57.000 TL’yi ve toplam mal/hizmet tutarının % 5 ini aşmaması gerekir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kaçakçılık fiilleri içerisinde olmasına rağmen diğer fiillerle vergi kaybında uygulanmaz iken niçin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede uygulanacağına ilişkin gerekçede yeterli açıklama görülmemektedir. Madde metninin tekrarı mahiyetindedir⁴⁹. Kanun yapma tekniği açısından olumlu bir yaklaşım olduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir.

Vergi zıyayı konusunda ön tespit GB veya VDKB’de kurulan komisyonlar tarafından yapılacaktır. Yapılan izah yeterli görülüşse inceleme veya takdir komisyonuna havale edilmeyecektir. Ancak izah yeterli görülmemişse 15 gün içerisinde beyanname vermek, hata ve eksikleri tamamlamak ve gecikme zammı oranında izaha davet zammı ödenmesi gerekecektir. Ödevler yerine getirilmezse doğal olarak vergi incelemesi ve vergi zıyayı cezası kesilmesi işlemlerine başlanacaktır.

Diğer taraftan izaha davet yazısının idari bir işlem olup olmadığının tespiti de izaha muhtaç bir durumdur. Her ne kadar gerek teori gerekse yargı kararlarında idareden sadır olan davet, temenni, açıklama içerikli irade açıklamaları icrai bir idari işlem olarak görülmeyip dava konusu olamayacağı şeklinde değerlendirilse de yeni bir kurum olan izaha davet müessesesini de nitelik açısından değerlendirmek gerekir. İzaha davet, idari işlemin özellikleri açısından değerlendirmeye alındığında bir hazırlayıcı işlemdir. Bu nedenle, idari yargıda dava konusu olması bakımından dava konusu edilebilecek işlemin izaha davet değil; davet sonucu mükellefin yaptığı açıklamalar sonucu vergi idaresi tarafından değerlendirilerek ortaya konan izahın reddi şeklindeki irade açıklaması olduğu kanaatindeyiz. İzaha davete icabet eden mükellefin açıklamalarının idare tarafından kabul edilmemesi yönündeki işlemin de bu aşamadan sonra beyanata göre yapılacak tarhiyat ve ceza işlemlerinin de idari işlem teorisi açısından davaya konu olabileceğini belirtmek gerekir. Bu izaha davet kurumunun amaçları dikkate alındığında da ortaya çıkan bir husustur.

⁴⁹ YILMAZ, Güneş/ BIYAN, Özgür: “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, 37(433), 2017, s 31.

KAYNAKÇA

- 6728 sayılı Kanun'un gerekçeli teklif metni: www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf, (Erişim Tarihi (E.T.): 05.05.2018).
- ALTUNOĞLU, Erol: "6718 Sayılı Kanun İle Yeniden Düzenlenen "İzaha Davet" Müessesesi", Mali Çözüm Dergisi, (143), 2017, s.265-274.
- ARSLAN, Cenk Murat: "Buyurun İzaha", Vergi Dünyası Dergisi, 37(433), 2017, www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7220, (E.T.: 05.05.2018).
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: "İzaha Davet (-Saptanabilenler, Sorular, Sorunlar-)", Vergi Dünyası Dergisi, 37(433), 2017, www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7214, (E.T.: 05.05.2018)
- BATUN, Mehmet: "15 Soruda İzaha Davet Müessesesi", www.neksymm.com/15-soruda-izaha-davet-muessesi_i324/, (E.T.: 05.05.2018).
- BİYAN, Özgür: "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", Bilanço Dergisi, 19(162), 2016., s.46-49.
- BİYAN, Özgür: "İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi", www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesinin-detaylari-belirlendi/#_ftn4, (E.T.: 05.05.2018).
- BOZDOĞAN, Doğan-ÇATALOLUK, Cuma, 'Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler', Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, 6(1),2018, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/485731>, (E.T.: 05.09.2018)
- CANDAN, Turgut: "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/, (E.T.: 10.09.2018).
- ÇAKMAKCI, Ali: "Vergi İncelemesi – Takdire Sevk Öncesi Yeni Bir Model: İzaha Davet Müessesesi", taxauditingymm.com/img/dosyalar/938984izaha_davetin_muessesinin_ozel_hususlari_2_site_icin.pdf, (E.T.: 05.05.2018).
- ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 9. Basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.
- DOĞRUSÖZ, Bumin: "İzaha davet ve Olası Sorular", Dünya gazetesi, 10.08.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, (E.T.: 07.05.2018).
- ERDEM, Tahir: "Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet", Vergi Sorunları Dergisi, (347), 2017, s 150-161.
- GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut: İdare Hukuku, Cilt II, Güncelleştirilmiş 6. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref: Yönetim Hukuku, Güncelleştirilmiş 24. Basım, Ankara, 2006.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber, 15.03.2015.
- KAYA, Cemil: "Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, IX(1,2), 2004, s. 253-284.
- ÖZAY, İl Han: Günışığında Yönetim, 2'nci Baskıdan tıpkı 3'ncü Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

- ÖZMEN, İbrahim: “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370’inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26(1), 2018, s.63-85.
- RENÇBER, Altan: “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, (352), 2018, s 136-149.
- SEVİĞ, Veysi: “Vergi Hukukunda İzaha Davet”, www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=23760, (E.T.: 05.05.2018).
- ŞENSES, Nevzat: “İzaha Davet Müessesesi”, www.vmhk.org.tr/izaha-davet-muessesesi-0001, (E.T.: 06.05.2018).
- ÜREL, Gürol: Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- YAŞAR, Mehmet: “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, Vergi Dünyası Dergisi, 36(429), 2017, www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7140, (E.T.: 05.05.2018).
- YILMAZ, Güneş/ BİYAN, Özgür: “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, 37(433), 2017, www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7216, (E.T.: 05.05.2018).
- YÜCE, Mehmet: Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.