

İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN MÜKELLEFLERİN HAKLARI BAKIMINDAN İŞLEVSELLİĞİ VE YARGISAL DENETİM SORUNU

THE FUNCTIONALITY OF THE INVITATION TO EXPLANATION INSTITUTION IN TERMS OF TAXPAYER RIGHTS AND JUDICIAL AUDIT PROBLEM

Bünyamin ÇİTİL*

ÖZ

Yeni bir müessese olan izaha davet, vergiye gönüllü uyumun sağlanması için VUK'un mülga 370'nci maddesinin 2016 yılında yapılan yasal değişiklikle düzenlenmesiyle vergi hukukunda yerini almıştır. İzaha davette, mükelleflerin vergi kaybı yarattığı konusunda vergi idaresinde oluşan şüphe ve emarelerin, inceleme yerine mükellefle karşılıklı etkileşim yöntemiyle çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Bir idari çözüm yolu olan izaha davet ile mükellefler kendilerinden istenen konuda açıklama yapmakta, açıklamanın yeterli bulunması halinde haklarında herhangi bir vergisel işlem yapılmamaktadır. Mükellefçe yapılan izahatın idarece kabul edilmemesi halinde ise mükellef 30 günlük süre içinde düzeltme beyannamesi verdiği takdirde tahakkuk eden vergi ile indirimli vergi ziyayı cezayı ödeyerek daha fazla vergi ziyayı cezayı ödemekten kurtulmaktadır. Bir mükellef hakkı olarak görülen izaha davet yönteminde idarenin hangi mükellefi izaha davet edeceği konusunda geniş takdir yetkisine sahip olması nedeniyle, mükellefin kendiliğinden izahatın yararlanmak için başvuru yapması mümkün değildir. Öte yandan, mükellefin izaha davetten yararlanmak yerine şartlarını taşıyorsa pişmanlık hükümleri kapsamında başvuru yapması daha uygundur. Çünkü pişmanlık hükümleri şartlarını taşıyan bir mükellef hiç vergi ziyayı cezayı ödememektedir.

Anahtar kelimeler: mükellef hakkı, ön tespit, inceleme, sahte belge, emare, karine

* Sakarya Vergi Mahkemesi Başkanı

ABSTRACT

A new institution, the invitation to explanation has been included in the tax law by regulating Article 370 of the VUK with a legal amendment in 2016 to ensure voluntary compliance. With invitation to explanation, it's aimed to solve the suspicion and signs of the tax administration regarding the taxpayers' loss of tax, with mutual interaction instead of inspection. With invitation to explanation, which is an administrative solution way, taxpayers explain the desired issue, if the disclosure is sufficient, no tax action is performed on the rights. In case the taxpayers' consent is not accepted by the administrator, if the taxpayer gives a correction statement over the 30-day period, taxpayer gets rid of pay more tax fines by paying a discounted tax penalty with the accrued tax.

As a taxpayer's right to be seen in the method of invitation to explanation, it is not possible for the taxpayers to apply for self-explanatory because of the broad discretion of the authority which the taxpayer will invite to explanation. On the other hand, it is more appropriate to apply for the provisions of regret if the taxpayers carry the terms instead of the invitation to explanation. Because a taxpayer who carries the terms of the provisions of regret does not pay loss of tax penalty.

Keywords: taxpayer right, examination, forged document, sign, presumption

1.GİRİŞ

Vergiler, kamu giderlerinin finansmanı için en önemli kamusal gelir kalemini oluşturur. Devletin görevleri arasında bulunan hizmetlerden yararlanan herkes yararlanma ölçüsü ile ilişki kurulmaksızın genel kamu giderlerine vergi ödeyerek katılmak zorundadır. Vatandaş veya yabancı dar mükellef kişi ile yabancı kişilerin ülkemizde mukim ticari kurumları yoluyla gösterdikleri faaliyetleri tam mükellef olarak vergilendirilmektedir. Devletin egemenlik yetkisinin geçerlilik taşıdığı yerde bulunan herkesin vergilendirilmesinde mülkîlik esası etkilidir.

Vergiye ilişkin hükümler, Anayasa'da "*Siyasi Haklar ve Ödevler*" bölümünde "*Vergi Ödevi*" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu temel ilkeye göre vergi, her şeyden önce bir ödevdir; mali güce göre vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin, vergilendirmeye ihtiyari olarak katılması düşünülemez. Vergi bir bakıma, mükellefin siyasi haklarını kullanmanın bir bedelidir. Ancak, siyasi hakları kullanmada mali güce göre katılım söz konusu olmadığından, vergide mali güce göre tüm kamu giderlerinin finansmanına katılmak ile sahip olunan siyasi haklar arasında bir orantı bulunduğunu söylemek mümkün değildir.

Türk vergi sisteminde, vergi ödevlerinin “siyasi haklar ve ödevler” başlığı altında incelenmesinin bir nedeni de vergilendirmenin, belirli ölçülerde vatandaşlık bilinci içinde görülmesidir. Bu bilincin sağlanmasının en önemli yolu, vergiye gönüllü uyum ile sağlanabilir. Vergiye gönüllü uyumun esas alınması ile Anayasa'nın "*Siyasi Haklar ve Ödevler*" kısmında düzenlenmesi, vergilendirmenin pasif tarafı olan mükellefin, vergilerin cebirliği karşısında belirli haklara sahip olduğunu da göstermektedir. Vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları gibi kavramların uygulama alanı bulduğu ölçüde, vergilerin siyasi hak ve ödev sayılması anlam kazanır. Vergilendirmenin devletin bir egemenlik hakkının sonucu olarak tek taraflı ve cebirliği, ödev kavramıyla; siyasi hak kavramı ise, vergilerin kanuniliği ve mükellef hakları kavramıyla bağdaşmaktadır.

Genel kamu giderlerine katılma yükümlülüğü olan sorumluluk, cebirliğin yanında iradiliği ifade eden gönüllülükle de sağlanmalıdır. Türk vergi sisteminde vergilere gönüllü uyumun en somut belirtisi de beyan esasıdır. İstisnalar dışında vergiler, beyana dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilir; mükellef veya vergi sorumluları tarafından süresinde ödenir. Bireylere tanınan beyan yetkisi, rızaya dayalı bir beyan olmamakla beraber, vergi ödevlerine uyumun hem bir ödev hem de bir siyasi hak kabul edilmesinin sonucu olarak, bu hakkın kullanımı, ilke olarak mükellefe bırakılmış ve vergiye gönüllü uyumun gerçekleşmesi amaçlanmıştır.

Beyan gibi mükellefe kısmen sağlanan hak, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de korunmuştur. Mükellef yönünden bu hak, idare yönünden bir yükümlülüktür. İdare, tüm vergilendirme işlemlerinde, hatta hazırlık işlemlerinde dahi kanunilik ilkesini ortadan kaldıracak şekilde hareket

edemez. Kanunda düzenlenen bazı müesseselerin unsurlarının birleşiminden yeni bir hukuki düzenleme elde edilemez. Mükellef haklarının belirlenmesi ve kullanılma şartlarının idarenin geniş takdir yetkisine bırakılması, vergide eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.

Türk vergi sistemi son zamanlarda mükellef hakları konusunda önemli gelişmeler kaydetmiş, vergi idaresinin tek taraflı iradesiyle idari işlemler tesis etmesinin yanında, beyanın mükellefin iradesine bırakılması, vergilendirme işlemi yapılmadan önce mükellefin bilgilendirilmesi, mükellefe alternatifler sunulması gibi vergide yönetim ve bunun bir parçası olarak denetim ilkeleri de gelişme göstermeye başlamıştır¹. Vergilendirmede ve hazırlık işlemleri olan vergi incelemesini başlatmak veya tamamlamak yerine, mükellefin beyanlarını düzeltmesi veya beyan dışı bırakıldığı yönünde henüz delil niteliği taşımayan emare ve verilerin tespiti üzerine; mükellefe, hasılat ve vergiye tabi diğer işlemleri yönüyle izah ve açıklama hakkı tanınması, izaha davet müessesesi ve benzeri müesseselerin özünü oluşturur. Mükellefin bu tür araçlarla vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ile, idare gereksiz idari işlemlerden kurtulacağı gibi, idari işlem tesis edilmeden konunun çözümlenmesi durumunda, mükellef ağır vergi cezalarından da önemli oranlarda kurtulacaktır.

2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE İZAHA DAVET

2.1. Vergiye Gönüllü Uyum ve Mükellef Hakkı

Vergiye gönüllü uyum; mükelleflerin gelirlerini beyan edip, vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri şeklinde tanımlanmaktadır². Vergiye gönüllü uyum kavramı, devletin egemenlik yetkisi kapsamında tek taraflı cebri iradesiyle herkesten tahsil ettiği verginin, hukuk devleti ve çağdaş demokratik devlet anlayışıyla mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarının da dikkate alındığı çift taraflı bir

¹ ÇİTİL, Bünyamin, Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2019, s. 175.

² KAHRİMAN, Hamza, "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Sayı 1, 2016, s.231, (229-250).

ilişkiye dönüştürülmesi ile ortaya çıkmıştır³. İzaha davet, mükelleflerin çözüm sürecine katılımlarının artırılması ve vergiye gönüllü uyuma katkı sağlamayı amaçlayan kurumlardan sadece bir tanesidir⁴.

Vergiye gönüllü uyum vergileme ilkelerine mükellefin gösterdiği tepki veya katkı ile açıklanabilir. Adam Smith'in ortaya koyduğu klasik vergileme ilkeleri; 1) Adalet ilkesi, 2) Belirlilik/Kesinlik ilkesi, 3) Uygunluk ilkesi ve 4) İktisadilik ilkelerinden oluşmaktadır⁵. Devletin vergi yetkisine ilişkin çağdaş anayasal düzenlemeler, vergilerin kanunla konulacağı ve kaldırılacağı, adil ve hakça vergilendirme yapılması gereğini belirten hükümler taşımaktadır.

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde de vergilendirmeye ilişkin çağdaş temel ilkelerden esinlendiği görülmektedir. Anayasa, bireylerin ve işletmelerin mali güçlerine göre vergilendirilmesini esas alarak, vergide adaleti vurgulamıştır. Bunun doğal bir yansıması olarak vergilerin iktisadiliği de mali güce göre vergilendirme kavramının içinde kendine yer bulmaktadır. Zira sürdürülebilir bir vergilendirme için mükellef faaliyetinin engellenmemesi, ancak mali güce göre vergilendirme ile gerçekleştirilebilir. İkinci bir temel ilke, vergilerin kanunilik ilkesinin bir yansıması olarak kanunla konulup kaldırılacağı hükmüyle belirlilik ilkesi de vergilendirmede esas alınmıştır. Kanunla düzenlenmeyen bir konuda gerçek anlamda vergiye gönüllü uyumun temin edilmesi mümkün değildir. Zira, gönüllü uyum adı altında kanuni dayanaktan yoksun, eşitliğe aykırı keyfi uygulamalar doğması mümkündür. Bu nedenle ancak kanunun belirlediği veya somut çerçevesini oluşturduğu konularda vergiye gönüllü uyumdan bahsedilebilir.

Vergiye gönüllü uyum kavramının ilişkili olduğu bir diğer kavram ise mükellef haklarıdır. Devletin üstün kamu otoritesi ile tek taraflı iradesinin bir sonucu olarak tezahür eden idari işlemler karşısında,

³ KAHRİMAN, Hamza, s. 230.

⁴ BAYRAKLI Hasan Hüseyin, HATİPOĞLU Mehmet, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması, İnÜHFD-Cilt 9, Sayı 2, Yıl 2018, s.561, (561-592).

⁵ MUTER Naci. B., ÇELEBİ Kemal, SAKINÇ Süreyya, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s. 165-167.

mükelleflerin sahip olabileceği hakları kanunla belirlenmiştir. Mükelleflerin, idare karşısında belirli haklara sahip olması, Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen "hukuk devleti" ilkesinin de bir gereğidir. Mükelleflere belirli haklar sağlanmadan, mükellef ödevlerinin hakkıyla denetlenmesinden bahsetmek mümkün değildir. Mükellef hakları, mükellef ödevlerinin kötüye kullanılmasını önleyebilecek, hatta mükellefin vergiye karşı olumsuz bakış açısını ortadan kaldıracak bir fonksiyona sahiptir. Mükellef hakları, egemen devletin demokratik ve hukuki anlayışıyla yatırım güvenliğinin sağlanarak yabancı sermaye girişimini de sağlamak adına vatandaşlık kavramından da öte bir eşitliği ve mükellefin idare karşısında kendini koruma hakkını ifade eder. Ayrıca, mükellef hakkı, mükellefe, hakkında tesis edilen vergilendirme işlemlerinin hukukiliğini kontrol etme imkanını verir⁶. Mükellef ödevleri de mükellefin belge kayıt sistemine uymaması veya şekli yönden uymasına rağmen maddi gerçeklik taşımayan belge ve kayıtlarının vergi idaresi tarafından incelenmesi açısından önem taşımaktadır⁷.

Mükellef hakları, vergi idaresince tesis edilen vergilendirme işlemlerinin denetlenmesini, yasal avantajlarından yararlandırılmasını ifade ederken, vergiye gönüllü uyum, mükellef haklarının sağladığı vergisel avantajlardan yararlanmayı sağlar. Mükellef hakları, vergiye gönüllü uyum sağlamayı temin edinen haklar iken; mükellef ödevleri, mükelleflerin vergiye cebri katılımının dayanağını oluşturan devletin egemenlik hakkının ifadesidir. Mükellef hakları ve mükellef ödevlerinin birlikte ve dengeli şekilde sağlanması ile her iki kurumun sonucunda vergiye gönüllü uyum gerçekleşmiş olur.

Mükelleflerin, vergilendirme işlemlerine katılması için bir taraftan yaptırımlar öngörülürken, diğer taraftan da, vergiye gönüllü uyumunu sağlamak veya artırmak için af, vergi indirimi, pişmanlık ve ıslah,

⁶ BUYRUKOĞLU Selçuk, TOPARLAK Ekrem, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2018, s.62, (57-68).

⁷ ÇİTİL, s. 177.

mücbir sebep, zor durum ve zamanlaşımı gibi ve son örneğinde olduğu üzere izaha davet sistemi getirilmiştir⁸.

2.2. İzaha Davet Kavramı ve Müessesenin Amacı

Ülkemizde izaha davet, 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yürürlüğe giren yeni bir müessesedir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)⁹ mülga 370'nci maddesinin yeniden düzenlenmesi ile "izaha davet" inceleme aşamasındaki düzeltme beyanına davetten farklı olarak somut yasal düzenlemeye kavuştuğu gibi, incelemeye başlangıç aşamasında düzeltme beyanına davetin dolaylı olarak da olsa hukuksal dayanağı bulunduğunu ortaya koymuştur. Ancak inceleme aşamasında mükellefi düzeltme beyanına davet ile izaha davet kapsamında beyanların düzeltilmesine hizmet eden her iki kurum arasındaki başlangıç ve bitiş çizgisinin net olduğunu söylemek kolay değildir. Zira mükelleflerin KOD listesine alındığını ve KOD listesinden çıkarılmak için beyanların düzeltilmesi, defter ve belgelerin ibrazının istenmesi şeklinde bir bildirim, VUK'un 148'nci maddesi gereği zorunlu bir bildirim olup, vergi inceleme elemanınca iş emrinin tebellüğü ile vergi incelemesinin hazırlık aşamasında gerçekleşmektedir¹⁰.

Mükelleflerin, haklarında henüz inceleme başlatılmadan önce, vergi kaybına yol açtığı yönünde belirli donelere ulaşıldığı takdirde, mükelleflerden konu hakkında izahat istenmesi ve izahın kabul edilmesi halinde vergilendirme işlemlerine başlanılmaması, izahın uygun görülmemesi halinde ise beyanlarının düzeltilmesi amacıyla "izaha davet" müessesesi getirilmiştir. İzaha davet kurumu, vergi incelemesi

⁸ BOZDOĞAN Doğan, ÇATALOLUK Cuma, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan 'İzaha Davet' Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", Journal of International Management, EducationalandEconomicsPerspectives 6 (1), 2018, s. 43, (42-56).

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yazının bundan sonraki kısımlarında kısaca VUK diye değinilecektir.

¹⁰ YUNT, Ali, "Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 135, Mayıs-Haziran 2016 , s. 194-195 (189-215).

Bünyamin ÇİTİL

veya takdire sevk işlemi yapılmadan önce mükellefe son bir şans verilmesidir¹¹.

Bu sistem ile mükelleflerin bir taraftan vergi ödevlerini yerine getirmesi için vergilerdeki cebriliğin bir sonucu olarak, cezai yaptırıma tabi tutulması, bir taraftan da mükelleflerin vergilerini düzenli ödemesi için özendirilmesi hedeflenmektedir. İzaha davet yöntemi ile; gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçilmesi, mükelleflerin haksız ve gereksiz incelemelerle uğraşmalarının engellenmesi, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanarak vergi kaçakçılığı suçu gibi ciddi bir suçun önüne geçilmesi amaçlanmıştır¹².

İzaha davet, mükellef hakkında çeşitli bilgi toplama yöntemlerinden sadece biridir. İzaha davet, mükellefler hakkında çeşitli karinelere dayalı olarak tespit edilen bilgilerin doğruluğunun doğrudan mükelleften temin edilmesi için mükellefin açıklamaya davet edilmesidir¹³. İzaha davet yöntemi, vergi idaresinin, mükellefi bilgi toplama araçları ile takip ederek yanlış yapmasının önüne geçmeyi ve vergilerin daha kolay alınmasını sağlayan idari tedbir niteliği daha ağır basan bir araçtır¹⁴.

İzaha davet yoluyla haklarında vergi ziyana sebebiyet verdiği konusunda emareler bulunan mükelleflerin, vergi ziyayı cezası gibi bir yaptırıma maruz kalmadan, mükellefe son bir kez söz hakkı verilerek, idarenin de vergi incelemesi ile gereksiz zaman ve emek harcamasının önüne geçmek amaçlanmaktadır¹⁵. Vergi incelemesine başlamayı mükellef yönünden ifade eden vergi incelemesine başlama tutanağı ile vergi incelemesinin sonunda düzenlenen vergi inceleme tutanaklarındaki mükellef beyanı da bir izahı ifade etmektedir. Bununla birlikte bu izahın mükellef hakkında vergi ziyayı cezasını önleyici bir rolü bulunmamaktadır.

¹¹ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 43.

¹² BOZDOĞAN, ÇATALOLUK, s. 44.

¹³ BOZDOĞAN, ÇATALOLUK, s. 43.

¹⁴ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 563.

¹⁵ CANDAN, Turgut, "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, (erişim tarihi: 10.04.2019)

3. İZAHA DAVETİN KAPSAMI VE ŞARTLARI

3.1. Kapsam

İzaha davetin kapsamını ve sebebini verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin ön tespiti konu edilmiş emareler oluşturur. Hangi vergilendirme işlemlerine ilişkin emarelerin izaha davetin konusuna gireceği kanun koyucu tarafından belirtilmemiş, sadece vergi ziyana uğratılan vergiler olarak belirleme yapılmıştır. Bu durumda tüm vergi türlerine ilişkin vergi kaybı şüphesi doğuran vergisel işlemlerin izaha davetin kapsamına girdiği söylenebilir. Öte yandan vergi türleri ile ilgili bir sınır olmamakla birlikte, vergi ziyana sebebiyet veren fiillerle ilgili kanunda sınırlama getirilmiştir. Kanun maddesinde sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle beyan dışı bırakılan komisyon gelirlerinin izaha davetin konusuna girmeyeceği, kullanma fiiline getirilen bedel sınırına ilişkin hükmün aksi yorumundan anlaşılmaktadır. Zira kanun koyucu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma konusunda bir sınır getirmiş, tüm sahte belge kullanımının izaha davetin kapsamına girmeyeceğini belirtmiştir. Kullanılan her bir sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının 50.000.00 (70.000.00¹⁶) TL'yi geçmemesi halinde izaha davetin konusu edilebilir. Belirtilen faturaya ilişkin bedel sınırı her yıl yeniden değerlendirilerek artırılacaktır. Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bedel sınırında, KDV dahil tutarın dikkate alınıp alınmayacağı konusu, VUK 370'nci madde düzenlemesinde belirtilmemiştir. 482 sayılı VUK Genel Tebliğinde¹⁷ ise izaha davet şartları bakımından, fatura tutarına yansıtılan vergilerin, kanuni sınırın tespiti bakımından dikkate alınmayacağı açıklığa kavuşturulmuştur¹⁸.

Kanun maddesi belirtilen fiil ve şartlar dışında izaha davetin kapsamına bir sınır çizmemiş, belirtilen hususlar çerçevesinde izaha davetin kapsamını Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakmıştır. Maliye

¹⁶ 504 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31.12.2018 tarih ve 30642 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğü giren Tebliğ ile kanunun verdiği yetkiye istinaden fatura üst sınırı 70.000.00 TL olarak belirlenmiştir.

¹⁷ 482 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017 gün ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁸ BOZDOĞAN ve ÇATALOLUK, s. 47.

Bakanlığı kendisine verilen bu yetki çerçevesinde 482 sayılı VUK Genel Tebliği ile izaha davetin kapsamını belirlemiştir. Bunları sırasıyla vermek gerekirse¹⁹; bildirim zorunluluğuna tabi mükellefler, Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda uyumsuzluk tespiti halinde izaha davet edilebilir. Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükellefler izaha davet edilebilir. Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükellefler izaha davet edilebilir. Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükellefler izaha davet edilebilir. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilebilmesi mümkündür. Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapılmadığı tespit edilenler izaha davet edilebilir. Gelir ve kurumlar vergisi yönünden mükelleflerin bu vergi beyanlarından indirim konusu yapmaları halinde geçmiş yıl zararlarının doğruluğu yönünden izaha davet edilebilirler. İştirak kazançlarını, muhasebe kayıtlarında iştiraktan temettü gelirleri hesabında göstermeyen mükelleflerin bu kazançları beyanname üzerinde gösterdiklerine dair ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisnalarla ilgili olarak mükellefler izaha davet edilebilirler. Bir başka izaha davet nedeni de örtülü sermaye yönüyledir. Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir. Ayrıca mükellefler ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden de izaha davet edilir. Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortakları da izaha davet edilebilir. Gayrimenkul alım satım bedelinin eksik beyan edildiğine yönelik haklarında tespit bulunanlar ve gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazancını eksik beyan ettiği yönünde tespit bulunanlar izaha davet edilir. Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediği yönünde tespit yapılan mükellefler de izaha davet edilir.

Son bir izaha davet nedeni de Kanun'da açıkça belirtilmiş olan sahte fatura kullanma fiiline ilişkindir. Sahte fatura kullanımının izaha davet kapsamına girmesi için gerekli olan ikinci şart ise, bu bedeller

¹⁹ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 45-46.

toplamının mükellefin yıllık %5'lik alış tutarları toplamını da geçmemesi şartıdır.

Sahte belge kullanımına ilişkin izahın dayandığı veriler çoğunlukla vergi raporları olmakla birlikte, bu raporlar izaha davete çağırılan mükellef hakkındaki raporlar değildir. Nitekim mükellefin izaha davetten yararlanabilmesi için hakkında vergi inceleme raporunun başlamaması veya mükellefin takdire sevk edilmemesi gerekir. Burada belirtilen ön tespitin dayanağı mükellefin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişi mükellefler hakkındaki vergi inceleme raporları veya vergi tekniği raporlarıdır.

Belirli tutarlarla sınırlı olarak da olsa Kanun koyucunun vergi kaçakçılığı fiilleri yönüyle mükellefi izaha davet ederek, kullanma yönüyle en yaygın kaçakçılık fiillerine ilişkin kırmızı çizgilerden vazgeçtiği görülmektedir²⁰. Bununla birlikte izaha davette sahte belge kullanımına ilişkin kapsam yönüyle yıllık alışların %5'lik tutarı kadar sınır koyması; yasa koyucunun, bu oranların altındaki yıllık alış belgeleri için manevi unsur bulunmadığı sonucunu dolaylı olarak da olsa kabul ettiği anlaşılmaktadır²¹.

Öte yandan, hakkında belirli konularda sınırlı inceleme yapılan mükellefin inceleme konusu dışında vergi kaybına yol açtığı yönünde bir tespit yapıldığında, inceleme yapan vergi inceleme elemanı bu tespitle ilgili olarak yeni bir inceleme izni isteyebileceği gibi konuyu izah davet komisyonuna ön tespit yapılmak amacıyla da bildirebilir.

3.2. İzaha Davetin Şartları

3.2.1 Ön Tespit Yapılmış Olma Şartı

3.2.1.1 Emare Kavramı

Emare sözlükte "belirti, iz, ipucu" gibi anlamlara gelmektedir. İzaha davetteki iz ve ipucu ise mükellefin vergi kaybı doğurduğu

²⁰ YAVAŞLAR(b), Funda Başaran, " 'İzaha Davet' CuiBona? 50.000 TL ve altında tutarlı faturalar enflasyonuna doğru bir gidişat mı?, (05.08.2017)," <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-cui-bono-50000-tl-ve-altinda-tutarli-faturalar-enflasyonuna-dogru-bir-gidisat-mi/376255> (erişim tarihi: 20.04.2019); ÇİTİL, s. 178.

²¹ ÇİTİL, s. 280.

yönünde bir şüphe bulunmasıdır. Emarede kesin olarak vergi kaybına ulaşıldığı yönünde bir sonuç elde edilememekte, aksine mükellefin vergi kaybına yol açtığı endişesi bulunmaktadır²².

Emareyi vergi inceleme ve takdire sevk sebeplerinden ayıran husus, emarenin mükellef aleyhine henüz bir inceleme sebebi olup olmadığı vargısına henüz ulaşılammış olmasıdır. Bu sebeple, mükelleften, vergi kaybı yarattığı yönünde, idarede edinilen izlenim doğrultusunda, açıklama istenmektedir. İzaha daveti, vergi incelemesi sebeplerinden ayıran husus da zaten bu şüpheci. Bu şüphe nedeniyle mükellef hakkında vergi incelemesine başlanıp başlanmayacağı henüz netlik kazanmamaktadır. Somut bir olguya dayanmayan mükellefin vergi ziyana sebebiyet vereceği şeklindeki tereddüt nedeniyle, izaha davet bir bilgi toplama yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır. Belirtilen durum, izaha davet kapsamında yapılan tebligatları, VUK'un 148'nci maddesinde düzenlenen bildirimlerden ayırır²³. Zira bilgi toplamada mükellef bilgi vermek zorundayken, izaha davette mükellefin bilgi mahiyetinde izahatta bulunma yükümlülüğü yoktur²⁴. Bu nedenle izahatta bulunmama bir kabahat olarak görülemez ve cezalandırılmaz²⁵.

3.2.1.2 Ön Tespit Kavramı

İzaha davetin konusu mükellefin vergi ziyana sebebiyet verdiği konusunda bulunan emarelerdir. Mükellefin takdir komisyonuna sevk için bir sebep unsuru aranmakta iken, vergi incelemesine sevk için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Zira, VUK'un 134'üncü maddesi hükmüne göre, vergi incelenmesinden maksat mükellefin beyan ettiği ve/veya ödediği vergilerin doğruluğunu kontrol etmektir. Doğruluğun kontrolü için mükellef hakkında bir vergi kaybına yol açtığı yönünde bir inceleme sebebi bulunabileceği gibi böyle bir şart bulunmaya da bilir. Genel bir sektör incelemesinde durum böyledir. Mükellef hakkındaki bir olumsuzluğun emare kabul edilmesi için eldeki bilgi ve verilerle kesin bir kanaate izin vermemesi gerekir. Mükellef hakkındaki elde edilen

²² BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 565.

²³ YAVAŞLAR(a), Funda Başaran, "İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, 2017, Sayı 443,s. 7, (6-24)

²⁴ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 45.

²⁵ YAVAŞLAR(a), s. 7.

emarenin, somut bir inceleme sebebi veya takdire sevk sebebi olan re'sen, ikmalen veya idarece tarh sebeplerinden birinin şartlarını taşıması halinde de bu durumun, izaha davet yöntemine engel oluşturmasına açık bir hukuki engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, serbest rekabet ilkesi ve liberal ekonominin geçerli olduğu bir ülkede, mükellefler arasında fırsat eşitliğini engelleyen bir idare uygulamasının, genel bir mükellef hakkı olan eşit muamele hakkına aykırılık oluşturacağı tartışmadan varestedir.

Ön tespit, vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili olan kişiler tarafından ele edilen bu tür bilgilerin 'İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi sonucu, bu komisyonlarca verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde alınan kararı ifade eder şeklinde tanımlanmıştır²⁶. Ancak alınan kararın izaha davete dayanak oluşturan geçerli bir ön tespit olabilmesi için, yetkili merciler tarafından yapılmış olması²⁷, vergi incelemesine başlanılmamış olması, takdire sevk işleminin ve mükellef hakkında yazılı ihbarın yapılmamış olması veya sözlü ihbarın tutanağa geçirilmemiş olması gerekir²⁸.

3.2.2 Emarelerin Yetkili Kurumlar Tarafından Tespit Edilmesi Şartı

VUK'un 370'nci maddesi, izaha davete ilişkin emarelerin yetkili merciler tarafından yapılacağını belirtmiş, bu mercilerin şekli ve niteliğini belirleme yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakmıştır. 482 Sayılı VUK Genel Tebliğinde izah değerlendirme komisyonları kurulmasına ve komisyonların oluşum şekline ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

Kanun koyucunun verdiği yetki doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlıklarında izah değerlendirme komisyonları kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre Vergi

²⁶ TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017, s. 44.

²⁷ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 576.

²⁸ ÇİTİL, s. 176.

Dairesi Başkanlıklarına veya Defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya diğer kadrolarda yer alan müdürlerden, defterdarlıklarda kurulacak olan komisyon ise defterdar veya defterdar yardımcılarının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere üç kişilik komisyon şeklinde oluşturulmaktadır.

Vergi denetim kurulu başkanlıklarında ve/veya başkanlıkça uygun görülen grup müdürlüklerinde oluşturulacak üç müfettişten oluşacak komisyonda biri komisyon başkanı olarak görevlendirilecektir.

İzah değerlendirme komisyonunun görevleri, ön tespit yapmak, izaha davet yazısı göndermek ve mükellefçe yapılan izahları değerlendirerek sonuçlandırmaktır²⁹. Yetkili izah değerlendirme komisyonu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığı, defterdarlık veya vergi denetim kurulu başkanlığı bünyesinde kurulan komisyondur. Karşıt mükellefler hakkında yetkili izah değerlendirme komisyonunca yapılan ön tespitler mükellef hakkında alınan bir ön tespit olmayıp, mükellef hakkında ayrıca yetkili izah tespit komisyonunca ön tespit kararı alınması gerekir.

3.2.3. Vergi İncelemesine Başlama ve Takdire Sevk Edilmemiş Olma Şartı

Mükellef hakkında izaha davet kurumunun işletilebilmesi için, ön tespit ile mükellefin izaha davet edileceğine ilişkin alınan iç işlem den önce izaha konu vergiye ilişkin fiil veya işlemle ilgili olarak mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmış olması şarttır. Ayrıca izah konusu ile ilgili olarak ön tespit tarihine kadar mükellefin takdir komisyonuna sevkini yapılmamış olması gerekir. İzaha davet işlemi ile ilgili yetkili komisyon tarafından alınan ön tespit kararından sonra, mükellefin takdire sevkine veya hakkında vergi incelemesine başlanılmasını engelleyen açık bir hüküm yoktur. Bir iç işlem olan ön tespit kararının mükellefe tebliğ edilmeden önce, izah konusu ile ilgili olarak mükellef hakkında kesin delil elde edilmesi durumunda izaha davetin iptal edilerek, mükellefin vergi incelemesine sevkine mükellef hakkının varlığını koruma bakımından mümkün görülmemelidir.

²⁹ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 48.

İzaha davetin belirtilen şartları yönünden özellikle vergi incelemesine başlama hususunda bir tereddüt doğması mümkündür. Bu nedenle önce vergi incelemesine başlama ve takdire sevk işleminin gerçekleşme anının tespiti gerekir.

3.2.3.1 Vergi İncelemesine Başlama

VUK'un "İncelemede uyulacak esaslar" başlıklı 140'ıncı maddesinde incelemeye ilişkin kurallar belirtilmiştir. Buna göre; "incelemeye tabi olana, inceleme konusu vergi inceleme elemanlarınca işe başlamadan evvel açıkça izah edilir, vergi incelemesine başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanarak bir örneği nezdinde vergi inceleme yapılanı verilir, nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez, ancak tutanağın işyerinde düzenlenmesi, şart değildir." İncelemede işe başlamaya ilişkin hükümlerden, bu tutanağın incelemeye başlama tutanağı olduğu anlaşılmaktadır.

"İşe başlama" ile ilgili yukarıda bahsedilen "incelemeye başlama" kavramları aynı anlamı taşımamaktadır. VUK'un 140/1-1 bendinde "işe başlama", ikinci bendinde ise "vergi incelemesine başlama" kavramından bahsedilmiş, ancak her iki kavramın da tanımlamasına yer verilmemiştir. Bununla birlikte, VUK'un yukarıda yer verilen 135'uncü maddesinde vergi incelemesinin vergi inceleme elemanlarınca yapılacağına ilişkin husustan, vergi incelemesinin vergi inceleme elemanı eliyle gerçekleştirildiği, vergi denetim kurulu tarafından vergi inceleme elemanına verilen iş emrinin, inceleme kararını içeren bir görevlendirme olduğu, vergi inceleme elemanına iş emrinin tebliğine kadar vergi incelemesinin başlamadığı kabul edilir.

VUK'un "Bilgi Toplama" başlıklı 148'inci ve 149'inci maddesi uyarınca yapılan bilgi toplama mahiyetindeki defter ve belge isteme yazıları da vergi inceleme elemanlarınca yürütülmesi gereken işlemler olduğundan, bu hazırlık evresinin incelemeye başlama olup olmadığı konusunda ikincil mevzuata da bakmak gerekir.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin³⁰ 7/2'inci fıkrasında, vergi inceleme yapmaya yetkili

³⁰ 30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerin işe başlandığını gösteren iş ve işlemler olduğu, 7/3'ünü fıkrasında, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik edecekleri, gerekirse harici araştırma da yapacakları belirtilmiştir. Yönetmeliğin bu maddesinde işe başlamanın hazırlık aşamalarını da kapsadığı görülmektedir. Vergi inceleme elemanı açısından işe başlama iş emrinin tebellüğü ile başlar³¹. Aynı Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinin, inceleme faaliyetinin ayrı evreleri olduğu anlaşılmakta, ayrıca Yönetmeliğin 9/2'nci maddesinde vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "incelemeye başlama tutanağı" ile başlanacağı düzenlemesine yer verilmiştir³².

Yasa'nın ve Yönetmeliğin ilgili hükümlerinin değerlendirilmesinden, işe başlamanın 148'inci madde kapsamında bilgi ve belge toplama gibi tarh dosyası üzerinde yapılan ön çalışmaları kapsadığı, vergi inceleme raporu tanzim edilip, Yönetmeliğin 21'inci maddesi gereği okuma komisyonuna gönderilinceye değin geçen sürelerin, inceleme faaliyet süresi içinde değerlendirileceği görülmektedir. Belirtilen düzenlemelerden, "işe başlama"nın ayrıca vergi inceleme elemanı için özlük haklarını ve sorumluluklarını zaman yönüyle düzenleyen bir kavram olduğu, oysaki "incelemeye başlama"nın bu hazırlık safhasının dışında "incelemeye başlama tutanağı"nın düzenlenmesiyle başladığı ve "vergi inceleme tutanağı"nın düzenlenmesi ve raporun tanzim edilip imzalanmasıyla son bulduğu ve nihayetinde her iki kavramın birebir aynı zaman dilimini paylaşmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır³³.

İncelemeye sevk işlemi mükellef hakkında sınırlı veya tam inceleme izni verilmesine ilişkin vergi denetim kurulu başkanlığınca alınan bir karar olup³⁴, mükellef hakları yönünden vergi incelemesinin

³¹ YUNT, s. 195.

³² ÇİTİL, s. 94.

³³ ÇİTİL, s. 95.

³⁴ YUNT, s. 197.

başladığını göstermez. Vergi inceleme elemanınca mükelleften defter ve belge isteme yazısı da inceleme kararının bir gereği olarak incelemeye hazırlık işlemlerinin mükellef nezdinde, mükellef hakkı ve ödevi yaratan bir vergi incelemesine dönüşmesi için bu yazının mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesine başlama kavramı konusunda VUK'ta ve Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te bir ifade ve zaman farklılığı bulunsa bile mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum kapsamında bir incelemenin mükellef ile birlikte imzalanan tutanak ile başladığını kabul etmek gerekir. Bu durumda, vergi incelemesinin, mükellef veya temsilcisi ile temas kurularak bir "İncelemeye Başlama Tutanağı" alınmasıyla ya da tek taraflı olarak tutanağın düzenlenmesiyle başladığını kabul etmek gerekir³⁵.

İzaha davetten yararlanma şartlarından biri de mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olma şartıdır. İzaha davet konusunda karşılaşılabilecek bu tereddüt ise 482 sayılı VUK Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Tebliğin 3.1.1. nolu "Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması" alt başlığında, VUK'un 370'nci maddesinde ifade edilen vergi incelemesine başlanılmamış olma şartı, "mükellef nezdinde" ifadesiyle belirtilmiştir. Nitekim "nezdinde" sözcüğü Türk Dil Kurumu sözlüğünde; "yanında, huzurunda, gözetiminde" gibi anlamlara gelmektedir³⁶.

Mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlama ise mükellefin hazır olduğu veya mazeret bildirmeksizin verilen sürenin sonunda hazır olmadığını belirten incelemeye başlama tutanağı olarak anlaşılması bu konudaki tartışmaları ve tereddütleri bitirmektedir.

³⁵ YUNT, s. 196.

³⁶ TDK Sözlük, "Nezdinde: yanında huzurunda, gözetiminde", www.tdk.gov.tr (erişim tarihi: 24.04.2019)

Ne var ki; vergi incelemesine başlamanın belirtilen tutanağın düzenlenmesi ile başladığının kabulü halinde de, bu tarihten önce hazırlık aşamasına ilişkin mükelleften defter ve belgelerin istenmesi veya beyanlarının düzeltilmesi halinde KOD listesinden çıkarılacağına ilişkin bildirim niteliğindeki düzeltme beyan sistemi ile izaha davet kapsamındaki beyan sisteminin ortak bir zaman dilimini paylaşacağı ve her iki müessese açısından bir zaman çakışması yaşanacağı gibi bir tartışma çıkması mümkündür. Belirtilen çakışma durumunda bir kısım mükelleflerin cebri baskı ile düzeltme beyanı vermeye zorlanarak tahakkuk eden verginin yanında %50 oranında vergi ziyai cezası ödemek zorunda kalacağı bazı mükelleflerin ise izaha davet kapsamında %20 oranında vergi ziyai cezası ödeyeceği gibi mükellef hakları bakımından denetimi zor bir sonuç doğuracağı açıktır. Ancak ilk uygulamada mükellef hakkında vergi kaybı yarattığı şeklinde bir karine varken izaha davet müessesesinde sadece bir şüphe bulunmakta, mükellefin şüphenin karine veya delil durumuna ulaşması gibi idareyi inceleme yükünden kurtarmasının bir karşılığı olarak ceza indirimi daha avantajlı olmaktadır. Mükellef izaha davete gelmemesi durumunda pişmanlık hükümlerinden de yararlandırılmaz³⁷. Gecikme zammı oranında bir zam ödenerek istenen sürede ödeme yapılmazsa, beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname gibi VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği %50 oranında vergi ziyai cezası uygulanması gerekecektir³⁸. İzah kapsamında yapılan tahakkuk hükmünü korunsada³⁹ vergi ziyai cezasında olduğu gibi izah zammı da diğer bir fer'i alacak olan gecikme faizine dönüştürülür⁴⁰.

³⁷ SEVİĞ, Veysi, “Vergi Hukukunda İzaha Davet”, www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=23760 (erişim tarihi: 24.04.2019)

³⁸ 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, (erişim tarihi: 24.04.2019); BAYRAKLI VE HATİPOĞLU, s. 578-579.

³⁹ ÇİTİL, s. 176.

⁴⁰ BAYRAKLI VE HATİPOĞLU, s. 579; ERDEM, Tahir, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (347), 2017, s 159, (150-161)

3.2.3.2 Takdire Sevk İşlemi

VUK'un 73'üncü maddesinde düzenlenen takdir komisyonları, yetkili makamlar tarafından istenen matrah takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevlidirler. Komisyonlar bu görevlerini yaparken, takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığına bakmazlar. Sadece hatalı gördükleri muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile uyarmak zorundadırlar.

VUK'un 114/2'nci maddesinde ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının ilgili komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, hükmüne yer verilmiştir. Verilen bu bilgilerden matrah takdiri için takdir komisyonuna yapılan başvurunun takdire sevk işlemi ve anını oluşturduğu, izaha davet hükümlerinin uygulama şartlarının, vergi dairesinin komisyona yaptığı başvuru anı itibariyle kaybolduğu görülmektedir.

3.2.4. Ön Tespit İşleminin Tesis edildiği Tarihe Kadar İhbarda Bulunulmamış Olma Şartı

İzaha davet hükümlerinin uygulanabilmesi için izaha davet konusunu oluşturan fiiller için izaha davet komisyonunca izaha davet kararı alınıncaya değin Maliye İdaresine yapılmış, ulaşılmış yazılı bir ihbar veya sözlü ihbarın tutanağa geçirilmemiş olması şarttır. Ancak, ihbar yoluyla elde edilen delil, önceden alınan ön tespit kararının ve izaha davet yazısının iptaline sebep olamaz.

Şayet mükellefin vergi kaybına yol açtığı yönünde bir ihbar yapılmışsa, aynı konuya münhasır olarak bir izaha davet kararı alınması ve mükellefin izaha davet edilmesi mümkün değildir. İzaha davet için aranan bu şart pişmanlık hükümleri ile aynıdır.

Mükellef hakkında izaha davete konu karinelere ilişkin vergi incelemesi veya takdire sevk işlemi gerçekleştirilmişse, mükellef izaha davet edilemez⁴¹. Konusunda da belirtildiği üzere, mükellef hakkında ihbara konu olmaksızın bir vergi incelemesi, vergi incelemesine başlama

⁴¹ TOSUNER ve ARIKAN, 45

tutanağının imzalanması ile gerçekleşeceğinden, dayanağı ihbar olmayan bir inceleme sebebine dayalı olarak, mükellef hakkında vergi inceleme tutanağı düzenlemeden önce konunun vergi inceleme elemanınca izah değerlendirme komisyonuna ön tespit için gönderilmesi de mümkündür. Ancak bunun için vergi denetim kurulunca mükellef hakkında alınan vergi inceleme kararının aynı kurul tarafından kaldırılması gerekir.

4. İZAHA DAVETİN KANUNDAKİ YERİ VE BENZERİ MÜESSESELERLE İLİŞKİSİ

İzaha davet, VUK'un mülga 370'nci maddesinin izaha davet hükümleri ile yeniden düzenlenmesi ile Vergi Hukuku'ndaki yerini almıştır. İzaha davet düzenlemesine ilişkin 370'nci madde, VUK'un 3'üncü kısmının 2'nci bölümünde yer almaktadır. Belirtilen bölüm ise "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlığını taşımaktadır. İzaha davetin Kanun içindeki düzenlendiği bölüm yönüyle bakıldığında, kanun koyucunun izaha davet müessesesini cezaları ortadan kaldıran bir unsur olarak gördüğü anlaşılmaktadır⁴².

Oysa izaha davette mükellef, hakkında tesis edilecek vergi ziyai cezasının %80'i indirilerek, geriye kalan yüzde %20 tutarı kadar vergi ziyai cezası mükellef tarafından ödenmek zorundadır⁴³. Öte yandan aynı husus cezalarda indirim için de geçerli olup, cezalarda indirim müessesesinde ilk defada yarı oranda sonraki cezalarda üçte bir oranında indirim yapılmaktadır. İzaha davet beyan üzerine tahakkuk eden verginin yanında, gecikme zammı yerine, aynı oran ve şartlarda, izah zammı adında fer'i borcu da doğurur⁴⁴.

İzaha davet müessesesinden yararlanmak için, cezalarda indirimde olduğu gibi açıkça dava açma hakkından vazgeçme şart koşulmamıştır. Cezada indirim hükümlerinden faydalanabilmek için ise dava hakkından feragat etmek zorunludur. Şayet cezadan indirim hakkından yararlanan bir mükellef dava açmışsa cezada indirim hakkından

⁴² YAVAŞLAR(a), s. 7.

⁴³ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 45.

⁴⁴ ÖZMEN, İbrahim, Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.26, S.1, 2018, s.78, (63-85).

yararlanamamaktadır⁴⁵. Cezalarda indirim, tarh edilen vergilerin ihbarname ile tebliğinden sonra uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle tarhiyat sonrasına ilişkindir. İzaha davet ise inceleme ve tarh işlemini engelleyen yönüyle, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine benzemektedir.

İzaha davetin kabul edilmemesi halinde mükellef, 30 gün içinde izaha davet kapsamında beyanda bulunup, aynı süre içinde tahakkuk eden vergiyi, verginin %20'si oranında vergi ziyayı cezasını ve izah zammını ödemek zorundadır. İzaha davetin bu yönü peşin ödeme şartı ile sonuç doğurur. Cezalarda indirimde ise mükellef, indirim sonrası kalan ceza tutarını peşin ödemek veya bir kısmını peşin ödeyip diğer kısmını üç ay içinde ödemek zorundadır.

İzaha davet, vergi ve cezalarda uzlaşma hükümlerine benzemekte olup, uzlaşma hükümleri ile beraber VUK'un aynı bölümü altında düzenlenmiştir. Uzlaşma hükümleri tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde iki ayrı yöntemle sahiptir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yukarıda da belirtildiği üzere izaha davet gibi tarhiyatı engellemekte, sadece re'sen veya ikmalen tarhiyatı önleyen, ancak kendine mahsus bir tarhiyat sonucunu doğurmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergide ve cezada indirim sağlamak ve tarafların uzlaşma hakkı çerçevesinde, vergi ve ceza miktarını anlaşma ile belirleme imkanı bulunmaktadır. İzaha davette ise, bir uzlaşma yerine idarenin açıklamayı yeterli görmesi üzerine tarhiyat yapılmamakta, idarenin açıklamayı kısmen yeterli görmesi ve mükellefin de bu tutarı kabul etmesi ve beyan etmesi ile doğurduğu sonuç itibariyle de olsa bir uzlaşma etkisine sahip olduğu görülmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, re'sen veya ikmalen tarhiyat şartlarına uygun tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmekte, tarh edilen vergilerin ve cezaların uzlaşma gibi indirime izin vermekte, izaha davet ise tahakkuk şeklinde vergi borcunu doğurmakta, tahakkuk eden verginin re'sen veya ikmalen tarh edildiğinin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. İzaha davet kapsamında yapılan beyan ile tahakkuk eden verginin yanında mükelleften alınan izah zammı ve verginin bir katı olarak kesilmesi gereken vergi ziyayı cezasının %20 oranında tarh edilmektedir. Belirtilen tutar ihbarnameye konu edilmeyen ödeme

⁴⁵ BOZDOĞAN VE ÇATALOLUK, s. 45.

anında alınan gecikme zammı gibi bir niteliğe sahip bulunmaktadır. Ancak tahakkuk eden vergi, ihbarname konusu olacak vergi ziyayı cezası ile ödeme anında hesaplanan izah zammı, aynı anda ödenerek borçluluğu sona erdirmektedir.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma, izaha davetten farklı olarak, mükellefe uzlaştığı konuda, Kanunda açıkça belirtildiği üzere bir dava açma engeli oluşturmaktadır⁴⁶. Bununla birlikte izaha davet kapsamında %20 vergi ziyayı cezasına yönelik olarak Tebliğ'de ayrıca uzlaşma hakkı sağlanması nedeniyle izaha davetin, vergi ziyayı cezası için uzlaşmadığı takdirde mükellefe bir dava açma hakkı tanıdığı, doktrinde bazı yazarlarca savunulmaktadır⁴⁷.

Zamanaşımı da izaha davetten farklı olarak VUK'un "Vergi Alacağı'nın Kalkması" başlıklı 6'ncı kısmında düzenlenmiştir. Yine izaha davetten farklı olarak zamanaşımının dolması ile mükellef vergi ziyayı cezasının yanında vergiyi de ödemekten tamamen kurtulmaktadır. Zamanaşımı mükellef adına yapılacak bir inceleme ve takdire sevk gibi tarh sebeplerini, vergiyi doğuran olayın ihbarname veya beyan üzerine vergi borcuna dönüşmesini önlemektedir.

İzaha davetin vergi cezalarını sona erdiren bir başka müessese olan pişmanlık ve ıslah müessesesi ile de benzerliği bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinde, kişinin vergi kaybına yol açtığı hususu sadece kendi öznel dünyasındaki bir değerlendirmenin sonunda kişiyi beyannameye vermeye sevk eder⁴⁸. Pişmanlık kapsamında verilen düzeltme beyanı ile tahakkuk eden verginin yanında herhangi bir vergi ziyayı cezası veya özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir. İzaha davette ise kişiyi beyanname vermeye sevk eden, idarenin izaha davet yazısıdır. Mükellefi izaha davette bulunmaya sevk eden tebliğ yazısının gereği olarak mükellef düzeltme beyannamesi vermek zorunda olmadığı gibi, izaha davetin ilk gereği olan izahta bulunmak zorunda da değildir. Mükellefin gerek izahta bulunarak izahın kabul edilmemesi sonucunda verdiği düzeltme beyannamesi, gerekse izahta bulunmaksızın, yazının

⁴⁶ YAVAŞLAR(a), s. 7.

⁴⁷ YAVAŞLAR(a), s. 7; BUYRUKOĞLU ve TOPARLAK, s. 63; ÖZTÜRK, Nadir, "İzaha Davet" müessesesi uygulamaya geçiyor", E-Yaklaşım, 2017.

⁴⁸ ÇİTİL, s. 181.

ikinci gereği olarak düzeltme beyanı vererek tahakkuk eden vergi, indirimli vergi ziyayı cezası ve izah zammını ödemesi ile son bulur. İzaha davette mükellefi izahta bulunmaya çağırın yazının cebri bir yönü olmadığı için pişmanlık beyanında olduğu gibi izaha davette de mükellef tam irade açıklamasıyla beyanda bulunmaktadır⁴⁹. Ancak izaha davette, mükellefin ciddi bir olumsuz idari işlemle karşı karşıya kalarak idari baskı altında beyanname vermek durumunda kaldığı da bazı yazarlarca savunulmaktadır.⁵⁰

İzaha davet kurumu bazı yönleriyle pişmanlık hükümlerine benzer şartlara sahiptir. İzaha davette de pişmanlıkta olduğu gibi mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekir. İdarenin aynı konumda bulunan mükelleflerden hangisini izaha davet çağıracağı konusundaki takdir yetkisi bir bakıma izaha çağırmadığı mükelleflerin, haklarında ihbar yoksa pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olabilecektir. Bu nedenle izaha davet edilmeyen mükellefin, diğer mükellef haklarının tam olarak etkisiz kaldığından bahsetmek mümkün değildir⁵¹. VUK'un izaha davete ilişkin 370'nci maddesi hükmü, izaha davet ile pişmanlık ve ıslah hükümlerine ilişkin kapsam tartışmasını önlemek için izaha davet yazısı tebliği yapılan mükellefin artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağını açıkça belirtmiştir. Şayet pişmanlık ve izaha davet müessesesinin uygulanmasına ilişkin bu şekilde bir sınır çekilirse, mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için izaha davet yazısını beklemek gibi bir tavır takınması mümkündür. Bu durumda da izaha davet hükümlerinin uygulama alanı bulması adına pişmanlık hükümlerinin etkisini tamamen kaybedeceği görülmektedir.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefin, tebliğ tarihinden sonra pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olmasa da, izaha davet için belirtilen 30 günlük süre içinde izahta bulunmaksızın

⁴⁹ ÇİTİL, s. 182.

⁵⁰ YAVAŞLAR(a), s. 6.

⁵¹ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 563.

izah beyanı kapsamında %20 oranında vergi ziyayı cezası imkanından yararlanmasını engelleyecek herhangi bir kural bulunmamaktadır⁵².

5. İDARİ İTİRAZ VE YARGISAL DENETİM AÇISINDAN İZAHA DAVET

5.1. İzaha Davet Yazısı ve Niteliği

İzaha davet benzer bir müessese olan vergi inceleme aşamasında mükellefi beyana çağırın düzeltme ve defter belge isteme içerikli yazıdan farklı olarak, VUK'un148'inci maddesi gereği mükellef için bir bildirim yükümlülüğü doğurmaz. Cebri bir yönü olmayan ve vergi ziyayı doğurduğu hususu konusunda delil niteliği taşımayan izaha davetin doğası gereği mükellefi defter ve belge ibrazına zorlaması veya bu şekilde yorumlanması mümkün değildir. Ayrıca, izaha davetle ilgili henüz ön tespitte konu fiille ilgili bir vergi incelemesi başlamadığından, mükellef hakkında vergi kaybına yol açtığı yönünde bir karene bulunduğu da söylenemez. Bu nedenle, izaha davet yazısı mükellefe tüm haklarını hatırlatan açıklayıcı bir yazı şeklinde düzenlenen, izah değerlendirme komisyonunca alınacak izah değerlendirme kararı için hazırlayıcı işlemdir⁵³.

İzaha davet yazısı, tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, izaha davetin konusu ile ilgili ön tespitte ilişkin gerekli açıklamaları taşımalıdır. Ayrıca süresinde izah verilmesi ve komisyon tarafından izahın yeterli görülmesi halinde mükellefin vergi incelemesine ve takdire sevkinin sağlanmayacağı belirtilmelidir.

İzaha davet yazısının tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefin gerekli izahat vermemesi halinde ön tespitlerle ilgili olarak incelemeye ve takdire sevkinin yapılacağı ve izaha davet kapsamında indirimli vergi ziyayı cezası imkânından yararlanamayacağının belirtilmesi gerekir. Verilecek izahatın kabul edilmemesi halinde ise izahatın yapıldığı tarihi takip eden günden başlamak üzere 30 gün içinde izaha davet hakkından yararlanabilmek için ön tespitte konu beyanların düzeltileceği veya

⁵² DÜZ, Burhan, Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem İzaha Davet Müessesesi, s. 11, <https://samsunsmmm.org.tr/upload/file/BURHAN%20DÜZ%20SUNUM.ppt> (erişim tarihi: 26.04.2019)

⁵³ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 564.

verilmeyen beyannamelerin verilebileceği ve bu durumda izah zammı gibi indirimli ceza imkanından yararlanabileceği belirtilmelidir. Beyan verilmesi için gerekli olan ikinci 30 günlük süre içinde ön tespite konu beyanların verilmemesi halinde ise inceleme ve takdir işlemlerine başlanacağı hususu, izaha davet yazısında ayrıca belirtilecektir.

İzaha davetin sebebini oluşturan ön tespit ile ilgili olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacağı hususu izaha davet yazısında bulunması gereken bilgilerdir. Ancak pişmanlıkla ilgili bu bilgilendirmenin izaha davet yazısında bulunmaması, mükellefin bu yazının tebliğinden itibaren pişmanlık hükümlerinden yararlanabileceği şeklinde, esaslı bir eksiklik olarak görülmemelidir. Zira VUK'un izaha davetle ilgili 370'nci maddesinde, izaha davet yazısının tebliğ edilmesinden sonra pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı açıkça ifade edilmiştir.

İzaha davet müessesesinin tam teşekküllü bir mükellef hakkı olduğu savunulmaktadır⁵⁴. İzaha davet müessesesi yerine mükellefin doğrudan incelemeye sevk edilmesi durumunda, bir mükellef hakkı olarak, mükellefin incelemeden önce kendisinin izaha davet edilmesi gerektiğini ileri sürmesi ise pek mümkün görünmemektedir. Ayrıca izaha davet konusunda vergi idaresinin bir takdir yetkisine sahip olup olmadığı da mükellef hakkının etkinliği konusunda önemli ipuçları verir. İzaha davet edilmeme bir zımnî ret işlemi olmadığından, yargısal bir denetime tabi bir idari işlemin varlığından söz etmek mümkün değildir. Yine belirtmek gerekirse mükellefin incelemeye sevk edilmesine ilişkin işlem, bir idari işlem olmadığı gibi, tarh işleminin hazırlayıcı işlemi olan vergi inceleme raporlarının da dava konusu edilmesi mümkün görünmemektedir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla getirilen izaha davet müessesesinin, vergiye gönüllü uyum sağlayıcı fonksiyonu bulunmakla birlikte, mükellefe yargısal veya idari itiraz hakkı sağlayan doğrudan bir etkisinin bulunmaması ve doğurduğu sonuçların sınırlı kalması nedeniyle gerçek anlamda, bir mükellef hakkı olduğu hususu belirgin değildir.

⁵⁴ TAMZOK, Hülya, (2018). “Mükellef Hakları Bildirgesi”, s. 2 <https://vergialgi.net/mukellefhaklari/mukellef-haklari-bildirgesi/> (erişim tarihi: 14.04.2019)

Mükellef hakkında vergi ziyaı emaresi taşımayan, herhangi bir inceleme sebebi olmaksızın soyut nitelikli genel vergi incelemesinin başlaması mümkün olduğundan, inceleme ve takdir sebebinin henüz bir emare düzeyinde olduğu hususla ilgili olarak mükellefin bu haktan yararlanması için idari dava açması mümkün değildir. Zira izaha davet konusunda ortada bir idari işlem olmadığı ve mükellef hakkında henüz vergi kaybına yol açtığı konusunda bir işlem bulunmamaktadır. Zımnî ret işleminin oluşması için mükellefin idareye başvurarak izaha davetten yararlanması gerekir. İzaha davet komisyonu tarafından henüz izaha davet kararı alınmamış ve mükellef hakkında bir ihbar da yok iken mükellef zaten daha elverişli olan pişmanlık hükümlerinden yararlanacaktır. Bu da izaha davetten yararlanmak için bir mükellef başvurusunun vergi hukuku ve genelde idare hukuku anlamında bir zımnî ret işlemi oluşturmasının mümkün olmadığını ve bunun hukuki bir faydasının da bulunmadığını göstermektedir.

Kanun koyucunun izaha davetin konusunu belirleme noktasında idareye tanıdığı neredeyse sınırsız takdir yetkisi varken, bu yetkinin kullanımı için idareyi bir işlem tesis etmeye yöneltmeye çalışmak mükellef hakları açısından pek de fonksiyonel değildir. İzah değerlendirme komisyonlarının çağrısı, VUK 370'nci maddesindeki koşulları taşıyan herkes için olmayıp, idarece uygun görülen mükelleflere yapılmaktadır. Zira, Kanun maddesinde "izaha davet edilebilir" hükmü de idareye bu konuda takdir yetkisi vermektedir⁵⁵. Ancak takdir yetkisinin objektif ölçütler içinde kullanılması gerekir. Sınırsız takdir yetkisi mükellefler arasında eşitsizlik yaratacağından, vergide belirlilik ve adalet ilkelerine de aykırılık teşkil eder⁵⁶.

Doktrinde bazı yazarlarca izaha davet edilen bir mükellefin yaptığı izahatın idarece kabul edilmemesi ise bir idari işlem görülerek, idari davaya konu edilebileceği savunulmaktadır⁵⁷. Ancak izaha daveti kabul edilmeyen bir mükellefin 30 günlük süre içinde izaha davet konusunda düzeltme beyannamesi vermemesi durumunda, hakkında vergi

⁵⁵ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s. 563.

⁵⁶ BUYRUKOĞLU ve TOPARLAK, s. 64.

⁵⁷ BAYRAKLI ve HATİPOĞLU, s.561; CANDAN, Turgut, "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet"; turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/, (erişim tarihi; 16.04.2019)

incelemesi başlatılması veya ilgili dönemlerin takdire sevk edilmesi mümkündür. Bu durumda takdire sevk işlemi veya vergi incelemesi bitmeden izaha davet kapsamında yapılan izahın reddine ilişkin işlem, henüz bir tarh işlemi olmadığından bir tespit davası şekline bürünecektir. Belirtmek gerekir ki; 2577 sayılı İYUK'ta iptal davası ve tam yargı davası dışında tespit davası şeklinde bir dava türü bulunmamaktadır. Ayrıca, VUK'un 378'nci maddesinin 1'nci fıkrasında vergi yargısında dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması şart koşulmuştur. Takdir komisyonu kararı ise mükellef açısından bir hazırlayıcı işlem olup ancak idare tarafından dava açılmasına kanuni bir izin verilmiştir.

Mükellefçe izaha davet komisyonuna karşı yapılan izahatın kabul edilmemesi halinde tesis edilen işlem icrai ve tek yanlı hukuki sonuçlar doğurması yönüyle bir idari işlem olmakla beraber, VUK'un mükerrer 378'nci madde kapsamında belirtilen davaya konu işlem türlerinden de değildir.

2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde de vergi mahkemelerinin; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve aynı konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri, çözümleyeceği düzenlenmiştir. Örnek bir hususu belirtmek gerekirse, KOD uygulaması işlemlerinin de 2576 sayılı Yasa'nın 6'ncı maddesinde düzenlenen işlemler arasında bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca, yargısal içtihatlar ve Anayasa Mahkemesinin içtihatları, ilgilinin hukukunu etkileyen idari işlemlerin sınırlı dava türleri dışında dava konusu edilemeyeceği düşüncesinin Anayasa'da belirtilen 40'nci maddesinde belirtilen hak arama hürriyetinin önemli bir parçası olarak kabul edilen mahkemeye erişim hakkının kısıtlanması olarak görmektedir⁵⁸. Bu nedenle belirtilen işlem, vergi yargısında dava konusu edilerek, bu uyuşmazlıklarda

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/15100 ve 27.02.2019 tarihli karar, 03.04.2019 gün ve 30734 sayılı Resmi Gazete.

esastan hüküm kurulmaktadır. Kod listesi yönüyle dava açma hakkının dayanağı, ilgilinin hukukunu etkileyen bir idari işlem olmasıdır.

Mükellef izahının izah değerlendirme komisyonunca kabul edilmemesi ise ilgilinin hukukunu derhal etkilememekte, bir sonraki aşama olan inceleme ve takdire sevk sonucu belirlenen matrah farklarının tarh ve tebliği ile hukuki sonuçlar doğurmaktadır. İzah değerlendirme komisyonu tarafından izahın yeterli görülmemesinin, inceleme veya takdir aşamasında diğer bilgi toplama yöntemleri ile mükellef hakkında hukuken kabul edilebilen tam tespite dayalı bir matrah farkı bulunmaması yönüyle tarhiyatı kusurlu hale getirmesi mümkündür. Zira yukarıda da belirtildiği üzere izaha davet vergilendirme ile ilgili gerekli araştırma ve incelemelerin yapılması için bilgi toplama araçlarından sadece biri olduğu için ancak diğer yöntemlerle birlikte, tarhiyatın kusurlu olduğuna ilişkin iptal gerekçesi yaratabilir. Yine belirtmek gerekir ki; mahkemece izahın yeterli görülmesi ile vergi incelemesinin ve takdire sevk işlemi sonucunda vergi kaybı yaratan bir fiil bulunmadığı tespitine bağlı olarak, tarhiyatın iptali aynı süreç içinde ve aynı sonuçlar doğuracaktır. Bu nedenle, izahın yeterli görülmesi ile tarhiyatın somut dayanağının bulunmaması aynı yargılamanın eseri olmakla birlikte, izaha davet ile ilgili tek başına hukuka aykırılık tespiti mümkün görünmemektedir.

Mükellefin izaha davet edilmemesi, idarenin hangi bulguyu delil, hangi bulguyu emare olarak kabul etmesi konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle mükellefin tek başına izaha davet edilmediği gerekçesiyle inceleme ve takdir komisyonu kararı ile belirlenen matrah farkları üzerinden tarhiyat yapılması halinde, mükellefin izaha davet edilmemesi; ancak diğer bilgi ve araştırma yöntemlerine başvurmama ve yeterince inceleme ve araştırma yapılmama yönünden tarhiyatın dava konusu edilmesiyle ele alınabilir. Nitekim bu konuda verilmiş bir yargı kararında; davacıyı izaha davet etmeden, defter ve belgelerini istemeden gıyabında yapılan ve sadece vergi dairesi memurlarının imzasını taşıyan tutanaklar esas alınarak davacı adına re'sen tarh edilen dava konusu vergi

ziyayı cezalı damga vergisi tarhiyatlarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın iptaline karar verilmiştir⁵⁹.

5.2. İzaha Davet Kapsamında İhtirazi Kayıtlı Beyanın Dava Açma Hakkına Etkisi

VUK'un 378'nci maddesinde mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Bununla birlikte uygulamada mükelleflerin beyana dahil edilmemesi gerektiğini düşündükleri matrah kalemleri yönüyle ihtirazi kayıt koyarak dava açmaları mümkün olmuş ve yargısal içtihatlar da kabul görmüştür. Mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde ve çoğunlukla beyanlarda belirttiği “ihtirazi kayıt”, idari işlem ile ilgili olarak bir tereddüt var ise hak kaybına uğramamak için yapılan işleme “itiraz, çekince veya saklı tutma iradesi koymak” şeklinde açıklanmaktadır⁶⁰.

İYUK 27/3'üncü maddesi dolaylı olarak da olsa vergi hukukunda ihtirazi kayıt müessesesinin bulunduğunu işaret etmiştir⁶¹. Ancak, İYUK 27/3'ncü maddesine bakıldığında, beyan dönemi geçmemiş konularda beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine ilişkin hususların düzenlemeye konu edildiği gibi bir anlam ortaya çıkmaktadır. Yine VUK'un 112/6'ncı maddesi de ihtirazi kayıtlı vergi hukukunda geçerli olduğunu göstermektedir. Ancak bu hüküm de beyan dönemi geçirilmeksizin süresinde beyan edilerek tahakkuk eden vergilere karşı açılan davanın sonucuna göre verginin iadesine ilişkin faiz hükümlerini düzenlemektedir. Danıştay dava daireleri ile vergi dava daireleri de son içtihatlarında idarece mükellefin inceleme kapsamında düzeltme beyannameyi vermesi için VUK 148'inci madde hükmü uyarınca, mükellefince ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine açılan davalarda tahakkuklara dava açılmayacağı içtihadını oluşturmuştur⁶².

⁵⁹ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 29/09/2017 gün ve E:2016/3097; K:2017/1763 sayılı karar.

⁶⁰ KAHRAMAN, Abdulkadir, “İhtirazi kayıtlı” beyana vergi davası açılabilir mi? <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4806959>, (erişim tarihi: 24.04.2019)

⁶¹ ÇİTİL, s. 181.

⁶² ÇİTİL, s. 183, bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2018 gün ve E:2018/818, K:2018/783 sayılı karar.

Bünyamin ÇİTİL

Düzeltilme beyannamesi kapsamında ihtirazi kayıtla tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen cezaya karşı açılan bir davada istinaf mahkemesi, "...davacı tarafından, davalı idarece, düzeltilme beyannamesi vermeye zorlandığı, bu nedenle, ihtirazi kayıtla düzeltilme beyannamesi vermek zorunda kaldığı iddia edilmekte ise de, dosyada, davacının bu soyut iddiasını destekleyen delil bulunmadığı da dikkate alındığında, davacının, kanuni süresi geçirildikten sonra verilen düzeltilme beyannamesi ile verginin tarh aşamasına yönelik olarak bir ihtilaf yaratılabileceğinin kabulü, kanuni beyanname verme süreleri ve 213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinde yer verilen düzenlemeyi etkisizleştirerek, beyan esasına dayalı vergi sistemimizin işleyişinde sorunlara yol açacağı gibi, vergi idaresinin, Kanunda sayılan hallerin mevcut olması durumunda kullanabileceği resen tarh ve buna bağlı inceleme yetkisini sınırlayıcı sonuç doğuracağı da açıktır." gerekçesiyle defter ve belgelerin sözlü olarak istendiği ve bunun mükellefin iradesini baskı altına aldığı gerekçesiyle davanın kabulü ile vergi ve cezaların iptali yönünde verilen vergi mahkemesi kararını yerinde görmemiş ve ikinci bir gerekçeyle, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltilme beyannamesi verilmesi üzerine tesis edilen ve incelenebilir nitelikte olmayan tahakkuk işlemleri ile geç tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle gerçekleştirilen ceza kesme işlemlerine karşı açılan davanın kabulü yönündeki kararın kaldırılarak davanın reddine karar vermiştir⁶³. Tüm bunlarla beraber düzeltilme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulamayacağı şeklindeki yargısal içtihatlar üzerine Anayasa Mahkemesi süresinde yapılan bireysel başvuruda mahkemeye erişim hakkının ortadan kaldırılması ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir⁶⁴. Anayasa Mahkemesi kararının izaha davet ile

⁶³ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 26.09.2017 gün ve E:2017/2889, K:2017/3591 sayılı karar.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/15100 ve 27.02.2019 tarihli karar, 03.04.2019 gün ve 30734 sayılı Resmi Gazete, Yüksek Mahkeme, mükellefin kod listesine alınarak düzeltilme beyannamesi verme konusunda iradesinin baskı altına alındığı, (2) İlkelerin Olaya Uygulanması başlığı altından sonra gelen 61'inci paragrafta başvuruçuların yaptığı düzeltilme beyanına konulan ihtirazi kaydın pişmanlık müessesesi kapsamında süresinden sonra verilen düzeltilme beyanlarından farklılık arz ettiği, pişmanlık müessesesi kapsamında yapılan beyana ihtiraz kayıt konulmasının bu müesseseye aykırılık oluşturmasına rağmen, idarenin baskısı altında mükellef iradesinin sakatlanarak verilmek zorunda bırakılan düzeltilme

ilgili bir hüküm taşımadığını, pişmanlık hükümlerinin ise ihtirazi şartı ile bağdaşmadığının kararda vurgulandığını ayrıca belirtmek gerekir. İstanbul 2. Vergi Dava Dairesinin Anayasa Mahkemesinin, mahkemeye erişim hakkı konusunda verdiği kararın aksi yönde bir görüşü yansıttığı görülmekle birlikte, düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak vergi incelemelerinin etkisizleştirilmesine ilişkin hukuki kaygıyı yaratan görüş en çok izaha davet müessesesi yönüyle haklı bir kaygı olarak önümüzdeki dönemlerde tartışmalara ışık tutabilecektir.

İzaha davet, mükellef hakkında yapılan bir vergi incelemesinin gereği olarak yapılmamakta, bizatihi vergi incelemesinin gereksiz olarak idareyi ve mükellefi yormaktan kurtarmak amacı taşımaktadır. İzaha davet kapsamında mükellef hakkında tesis edilmiş bir idari işlem olmadığından henüz mükellefin hukuku da etkilenmemektedir. Vergi incelemesi hazırlık aşamasında, özel esaslara alındığı bildirimini de dahil olmak üzere mükelleften düzeltme beyannamesi vermesi veya vermediği takdirde 15 gün içinde defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi şeklindeki

beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkına engel oluşturmayacağını; 62'nci paragrafta ise başvuruçuların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkanı dışında bir seçenekleri bulunmadığını ve mükellefi düzeltme beyannamesi vermeye idarenin yönlendirdiğini; 63'ncü paragrafta, vergi idaresinin ihtar ettiği kod listesine alınma işleminin diğer mükellefler tarafından bilinebilir olmasından dolayı, ticari satışların bitmesi ve vergi iadelerini geç almak gibi riskli sonuçlarının bulunduğunu belirtmiştir. Buraya kadar olan hususlar izaha davet beyanına ihtirazi kayıt koymanın haklılığı konusunda fikir vermemekle birlikte, 64'üncü paragrafta, resen yapılacak vergi incelemesinin, matrah takdirinin ve buna bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı da belirli olmayıp başvuruçuların buna dayalı olarak başlatılacak idari ve yargısal süreç boyunca cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşacaklarının açık olduğu vurgulanmış, bu gerekçe ise izaha davet için de ihtirazi kayıt koyma hakkının kabul edilebileceği yönünde bir gerekçe niteliği taşımaktadır. Zira izaha davet kapsamında beyanname vermeyen mükellef de aynı vergi inceleme riskiyle veya baskısıyla karşı karşıya kalabilmektedir.

Anayasa mahkemesi mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıyan düzeltme beyannamesi kapsamında tahakkuk eden vergi ve kesilecek cezaları mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul ederek ihtirazi kayıtlı yapılan tahakkukların incelenemeyeceği şeklindeki yargı kararının mahkemeye erişim hakkını kısıtladığına hükmetmiştir.

Bünyamin ÇİTİL

VUK 148'inci maddesi gereği zorunlu olan bir bildirim yapılmaktadır. Ayrıca izaha davette, mükellefin özellikle KOD listesi yönünden iradesinin baskı altına alındığından da bahsedilemez. Bu nedenle izaha davet kapsamında mükellef tarafından yapılan beyan, bildirim gereği olan bir beyan yerine mükellefin kamu hukuku kurallarının verdiği cebrilik taşımayan beyan ve bu yönüyle tam beyanın sonuçlarını doğuran bir irade açıklamasıdır. Bu nedenle izaha davet kapsamında yapılan beyanın ihtirazi kayıtla verilmesi izaha davetin özüne aykırıdır⁶⁵. Zira VUK 148'inci madde uyarınca bildirim yükümlülüğü ve cezai yaptırımı bulunmayan bu müessesenin mükellef iradesini baskı altına aldığından bahsetmek mümkün değildir. Bununla beraber izaha davet müessesesine ait yöntem ile mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılmasını gerektirir emare yerine bir inceleme sebebine dayalı olarak mükelleften beyanlarını düzeltmesinin istenmesi durumunda her iki müessesenin unsurlarının birleşimi ile mükellefin Kod listesine alınacağına ilişkin ibareler taşıyan bir düzeltme beyanı istem yazısı gereğince ihtirazi kayıtla beyan edilerek yapılan tahakkuk açısından mükellef iradesinin baskı altına alındığı söylenebileceği gibi her iki müesseseye ait kavramların birlikte kullanılması da Anayasa'da yer alan Hukuk Devleti ilkesinin temel unsurlarından birini oluşturan belirlilik ilkesini ihlal edici bir nitelik taşıyabilecektir. Nitekim bu konuda çıkarılmış bir yargısal uyuşmazlıkta Vergi Mahkemesi; "...Diğer taraftan düzeltme beyannamesi vermeye zorlanan yükümlülerin, tahakkuka bağlanan vergileri gerçekte yüklenmediğini, Hazine zararının bulunduğunu, mükerrer bir vergilemenin olmadığını ortaya koyacak 213 sayılı Kanunun 135'inci maddesinde sayılan yetkili kişilerce 134'üncü maddeye uygun olarak yapılacak bir vergi incelemesi dışında bırakılması, olayın vergi yargısına taşınması sonucunda da vergi idaresince yapılması gereken vergi incelemesinin vergi mahkemelerince yapılması ve bu inceleme sonucu ortaya çıkan maddi durumun hem tesis edildiği varsayılan (ya da tesis edilmesi gereken) idari işlem hem de yargı kararı niteliği taşıdığı göz önüne alındığında tüm bu işleyişin, idarenin kanunlarla kendisine yüklenen görevi yerine getirmemek, mahkemelerin de yargısal işlev sayılmayacak idari nitelikte görev üstlenmesi, görev ve yetkilerini kullanmayan idarenin yerine geçerek

⁶⁵ BOZDOĞAN ve ÇATALOLUK, s. 51.

idari işlem tesis etmesi anlamını taşımakta olup, bu duruma gerek Anayasa, gerekse Kanunlar olarak vermemektedir. Zira idarece kanunda öngörülen bir izaha davet yöntemi veya vergi incelemesine başlama yönünde bir işlem tesis edilmeden süresinde verilen beyannamelerle ilgili İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4 ve Vergi Usul Kanunu'nun 112/6'ncı maddesi kapsamındaki tahakkuklar hariç, bir idari işlem tesisi olmaksızın beyanın denetlenmesi, hukukta öngörülme-yen idari işlem-den ari bir beyanın yargı eliyle denetlenmek amacıyla idari işlem inşasına el vermesi, teknik anlamda olmayan bir yerindelik denetime yol açacaktır ki, Anayasa ve Vergi Mevzuatı açısından bunun kabulü mümkün değildir..." gerekçesine dayalı olarak yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir⁶⁶.

Öte yandan, 482 sayılı VUK Genel Tebliğinde, mükellef hakkında tahakkuk eden verginin %20'si oranında kesilen vergi ziyayı cezası için tarh sonrası uzlaşmaya başvurabileceği kabul edilerek kesilen ceza üzerinde tasarrufun olduğu açıklanmıştır. Bu nedenle, izaha davet kapsamında yapılan tahakkukların kesinleştiğinden bahsedilemeyeceği ve ihtirazi kayıt konulan izaha davet kapsamında yapılan tahakkuk ve %20 oranlı vergi ziyayı cezasına dava açılabilmesi de savunulmaktadır⁶⁷. Belirtmek gerekir ki; izaha davet kapsamında tahakkuk eden vergi ile ihbarnameye konu edilen vergi ziyayı cezasının uzlaşmaya konu edilebileceğine ilişkin VUK'ta bir düzenleme bulunmadığı gibi Tebliğ'de belirtilen uzlaşma hakkı da sadece izaha davet kapsamında indirimli olarak uygulanan vergi ziyayı cezasına ilişkindir. İzaha davet şartlarına sahip bir mükellefin bu müessese kapsamında tahakkuk eden vergiyi zamlı olarak ödemesi şarttır⁶⁸. Beyan ile tahakkuk eden vergi ve cezaların ödenmemesi halinde mükellefin izaha davet şartlarını ihlal ettiği kabul edilmelidir⁶⁹.

Uzlaşma hakkının, mükellefin izaha davet kapsamında ihtirazi kayıtla beyan edilerek tahakkuk eden vergilere dava açma hakkını açık tuttuğu şeklindeki yorum, vergi ziyayı cezasının dava konusu edilebilmesi

⁶⁶ Sakarya Vergi Mahkemesi, 30.05.2019 gün ve E:2019/139 sayılı yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar.

⁶⁷ YAVAŞLAR(a), s. 7.

⁶⁸ YAVAŞLAR(a), s. 7.

⁶⁹ ÇİTİL, s. 280.

yönünden bir haklı gerekçe oluşturabilir. Öte yandan, sadece vergi ziyai cezasının dava konusu edilmesi cezanın esasını oluşturan tahakkuka konu vergilerin hukuki denetiminin yapılmaması durumunda hukuki bir yarar sağlamayacaktır. Tebliğ hükmünde, vergi ziyai cezasına uzlaşma hakkı sağlanmasına rağmen, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde dava açmak için bir ek süre doğacağına ilişkin düzenlemeye rastlanmamaktadır. VUK'un uzlaşmaya ilişkin sınırlı hükümleri, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerini düzenlemekte olup, mükellef için VUK'un uzlaşma hükümlerinde düzenlenen 15 günlük ek dava açma süresi de sadece tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkindir. Oysa ki, tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından yararlanmayan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzeyen izaha davet kapsamında kesilen cezaların uzlaşmanın sağlanamaması nedeniyle bir ek dava açma süresi kazandırdığını kabul etmek mümkün değildir. Kaldı ki, kanunda öngörülmeleyen bir konuda Tebliğ ile uzlaşma hakkının getirilmesi vergilerde kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devredilmezliğine aykırı bir durum oluşturmaktadır⁷⁰.

6. SONUÇ

Mükelleflerin ticari ve mesleki faaliyetlerini yürütürken haklarında yapılacak vergi incelemelerinin uzun sürmesi ve bu süreler içinde mükellefleri tedirgin ederek ağır baskı altında bırakması gibi nedenlerle mükelleflere kısa sürede sonuç verecek nitelikler taşıyan yeni bir hak olarak izaha davet müessesesi getirilmiştir. Bu yöntemle, mükelleflerin takdir komisyonuna sevki veya haklarında vergi incelemesi yürütülmesi yerine mükellefle karşılıklı etkileşim içinde vergi kaybı doğurduğu yönünde şüphe bulunan hususların mükellefle birlikte aydınlatılması istenilmektedir. Ayrıca bu yöntemin amaçlarından bir diğeri de mükelleflerin vergi incelemesi ve takdire sevk sonucunda yapılacak tarhiyat sonucunda daha ağır vergi ziyai cezaları ödemek yerine indirimli vergi ziyai cezası ile vergiyi doğuran olayın bu idari yöntemle beyan sistemine dahil edilmesi amaçlanmaktadır.

⁷⁰ BUYRUKOĞLU ve TOPARLAK, s. 64.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması adına getirilen bu müessesenin somut ve net olarak bir mükellef hakkı yarattığı hususu şüphelidir. İdareyi gereksiz ve masraflı inceleme ve araştırma yapmaktan kurtaran bu müessesede izaha davetin konusunun kanunla belirlenmek yerine, Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılması üzerine 482 sayılı Tebliğ ile izaha davet kapsamındaki vergi ziyayı doğuran konular belirlenmiştir. İzaha davetin bir mükellef hakkı olup olmadığı konusundaki asıl tartışma, izaha davet konularının idarenin genel düzenleyici işlemleri ile belirlenmesinden ziyade, izaha davete ilişkin birel işlemlerin idari işlem niteliği taşıyamaması nedeniyle, yargısal denetime konu edilemeyen bir alanda idareye geniş takdir yetkisi sağlanmasıdır. İzaha davet kapsamında ön tespit işlemleri, kimlerin izaha davet edileceği konusundaki işlemlerin bir idari işlem olmaması nedeniyle, mükellefler hakkında bu aşamada icrai bir sonuç doğurmazlar. Bunun sonucunda ise izaha davet kapsamındaki hazırlık işlemleri ancak bir tespit davasının konusu olabileceken, tespit davasının 2577 sayılı Yasada idare ve vergi mahkemelerinin konusuna giren iptal ve tam yargı davası dışında üçüncü bir idari dava olarak belirlenmemesi nedeniyle, izaha davet kapsamındaki işlemlerin hukuki denetiminin yapılması mümkün görünmemektedir.

İzaha davet VUK'ta belirtilen bilgi toplama yöntemlerinden biri olup, izahı kabul edilmeyen mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılarak yapılan tarh işleminin iptal davasına konu edilmesi halinde, vergi incelemesinin veya takdir işleminin hukuki sebebinin oluşmadığı vergi ziyasını gerektiren bir fiilde bulunulmadığının tespiti ile izahın yeterli olduğu sonucuna varılabilir. Bu durumda da yapılan izahı yeterli görmeyen idarenin hazırlık işleminin hukuka aykırılığı yerine sonraki aşamada yapılan tarh işleminin hukuka aykırılığına hükmedilebilecektir.

İdarenin ön tespite konu emare konusunda takdir yetkisi bulunmakla birlikte, mükellefin izaha davet edilmeksizin incelemeye veya takdire sevki sonucunda yapılan tarhiyatın dava konusu edilmesinde ise, bu müesseseden yararlanmamayı, hukuki yargılamaya konu bir işlem olarak görmek yerine, bu bilgi toplama yönteminden de yararlanılarak tarhiyatın hukuki sebebinin açıkça ortaya konulmadan yapıldığı gerekçesiyle, ancak tarhiyatı kusurlu hale getirebileceğini

kabul etmek gerekir. Bu durumda da izaha davetin, ancak dolaylı olarak hukuki denetime konu edilebildiği anlaşılmaktadır.

İzaha davet konusunda idareye tanınan takdir yetkisi doğrultusunda mükellef hakkında vergi incelemesine başlama tutanağından önce vergi inceleme kararının iptal edilerek, vergi incelemesinin hazırlık aşamalarının izaha davet yöntemindeki bilgi toplama araçları ile sağlanması mümkündür. Belirtilen durumda idare, mükelleften vergi kaybı yarattığı konusunda oluşan şüphe veya emare doğrultusunda gerekli izahatı alabilecek, kaybın olmadığı kanaatine varıldığı takdirde vergi incelemesi gibi zaman ve emek gerektiren külfetli bir işlemten kurtulacaktır. İzaha davetin yeterli görülmemesi halinde ise mükellef izaha davet kapsamında beyanda bulunarak daha az vergi ziyayı cezası ödeyebileceği gibi, izah beyanında bulunulmaması halinde, kabul edilmeyen mükellef izahının vergi incelemesi için gerekli hazırlık aşamasının bir parçası olarak bilgi toplama yöntemleri kapsamında elde edilen bir bilgi olarak vergi incelemesine yardımcı bilgi olarak kullanılması mümkündür.

İzaha davet kapsamındaki yapılan ön tespit kararı, icrai ve vergisel sonuçlar doğuran bir işlem değildir. İzahın kabul edilmemesi ise bir idari işlemdir, ancak bu işlemin yargısal denetimi ise bir tespit davasına dönüşme riskini taşımaktadır. İzahın kabul edilmemesi üzerine mükellefçe ihtirazi kayıtlarla yapılan izah beyanı ile yapılan tahakkuk, normal bir tahakkukun tüm hukuksal sonuçlarını doğurmakta, mükellef hakkında borçluluk doğuran bir işlem olarak görülmektedir.

Mükellefin izaha davet beyannamesine ihtirazi şerh koyması halinde mükellefin dava açma hakkının bulunup bulunmadığı konusu doktrinde birbirinden farklı görüşlere konu edilmektedir. İhtirazi kayıt izaha davet müessesesinin ruhuna pek uygun olmasa da, cezada indirim müessesesinde olduğu gibi VUK 370'inci maddede belirlenmiş dava açma yasağı veya davadan feragat şartı düzenlemeye konu edilmemiştir. Ayrıca izaha davet kapsamında kesilen indirimli vergi ziyayı cezasına tebliğlerle uzlaşma hakkının getirilmiş olmasının, mükellefin izah beyanı ile tahakkuk eden vergi ve kesilen vergi ziyayı cezasına dava açabileceği şeklinde bir sonuç doğurması mümkün değildir. Mükellefe yapılan izaha davet çağrısında mükellefe tüm hakları anlatılmakta, izahın yeterli görülmesi hakkında incelemeye veya takdire sevk işleminin

yapılmayacağı belirtilmekte, izahın yeterli görülmemesi halinde ise mükellefin incelemeye veya takdire sevk edileceği tüm yönleriyle anlatılmaktadır. Bu nedenle inceleme aşamasında KOD listesine alındığı belirtilen mükellefin bu listeden çıkarılması için beyanlarını düzeltmesi, aksi takdirde defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmesi gereğini belirten mükellef hakkında icrai sonuçlarını gösteren düzeltme beyannamesi vermeye zorlama gibi bir durum söz konusu değildir.

Ayrıca kanunda şartları düzenlenen izaha davet müessesesinin bir diğer şartı ise izahın kabul edilmemesi halinde 30 günlük süre içinde izah beyannamesi verilerek vergi, ceza ve izah zammı gibi fer'ilerin derhal ödenmesi gerektiğine ilişkin kanuni zorunluluk da izaha davet kapsamındaki tahakkuk ve cezaların ihtirazi kayıt konulmak suretiyle davaya konu edilme konusunda, kanun koyucunun olumlu bir iradesinin bulunmadığı söylenebilir. Ancak belirtilen tartışmaların bitirilmesi adına bu konuda bir yasal düzenleme yapılması gerekliliği ortada olup, izaha davet gibi kısa süre içinde yönetim ilkeleri çerçevesindeki bir idari çözüm yönteminin yasal düzenlemeyle ihtirazi kayıt müessesesine kapalı tutulduğunun hüküm altına alınması halinde, kanımızca bu müessesenin işlevselliğinin artacağı tahmin edilmektedir. Yapılacak olan bu yasal düzenlemenin belirsizliği ortadan kaldırmasının yanında, izaha davetin zorunlu bir bildirim yükümlülüğü getirmemesi, emarenin inceleme sebebi olarak belirginleşmesi durumunda da incelemeye dönüşebilmesi ve bu aşamada da ihtirazi kayıtlı beyan yapılarak vergi yargısında dava konusu edilebilmesi mümkündür. İnceleme sebebine dayalı olarak düzeltme beyanı yoluyla yapılan tahakkuklara karşı, Anayasa Mahkemesinin 2015/15100 başvuru no'lu ve 03.04.2019 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, vergi mahkemelerinde yargısal denetim hakkının bulunması gerektiğine ilişkin kararın, cebirlik niteliği taşımayan izaha davet kapsamında yapılan tahakkuklara karşı açılacak davalar açısından mahkemeye erişim hakkının ortadan kaldırılacağı ve yapılacak yasal düzenlemenin Yüksek Mahkemenin belirtilen kararına bir aykırılık oluşturacağından söz edilmesi mümkün değildir. Aksi takdirde izaha davet beyanlarına ihtirazi kayıt konularak dava konusu edilmesi halinde, tahakkukun dayanağı vergi inceleme raporunda yer verilen deliller yerine, emarelerin hukuka uygunluğunun yargısal denetiminin yapılması gibi re'sen araştırma ilkesinin kapsamı dışına çıkılacak bir yargılama ile karşılaşmak mümkündür.

KAYNAKÇA

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, HATİPOĞLU, Mehmet, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması, İnÜHFD-Cilt 9, Sayı 2, Yıl 2018, (492-561).

MUTER, Naci. B., ÇELEBİ Kemal., SAKINÇ Süreyya, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

BUYRUKOĞLU, Selçuk, TOPARLAK, Ekrem, Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2018, (57-68).

BOZDOĞAN Doğan, ÇATALOLUK Cuma, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", Journal of International Management, Educationaland Economics Perspectives 6 (1), (2018), (42-56).

CANDAN, Turgut, "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, (Erişim Tarihi: 10.04.2019).

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, (Erişim Tarihi: 24.04.2019).

ÇİTİL, Bünyamin, Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2019.

DÜZ, Burhan, "Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem İzaha Davet Müessesesi", <https://samsunsmmmo.org.tr/upload/file/BURHAN%20DÜZ%20SUNUM.ppt> (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

ERDEM, Tahir, "Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum İzaha Davet", Vergi Sorunları Dergisi, (347), 2017, (150-161).

KAHRAMAN, Abdulkadir, "İhtirazi kayıtla beyana vergi davası açılabilir mi? " <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4806959>, (Erişim Tarihi: 24.04.2019).

KAHRİMAN, Hamza, "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'da Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Sayı 1, 2016, (229-250).

ÖZMEN, İbrahim, Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.26, S.1, 2018, (63-85).

ÖZTÜRK, Nadir, "İzaha Davet" müessesesi uygulamaya geçiyor, E-Yaklaşım, 2017.

SEVİĞ, Veysi, "Vergi Hukukunda İzaha Davet", www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=23760 Erişim Tarihi: 24.04.2019.

TAMZOK, Hülya, (2018). "Mükellef Hakları Bildirgesi", <https://vergialgi.net/mukellefhaklari/mukellef-haklari-bildirgesi/> erişim tarihi: 24.01.2019.

TDK Sözlük, "Nezinde: yanında huzurunda, gözetiminde", www.tdk.gov.tr Erişim Tarihi: 24.04.2019.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, "Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017.

YAVAŞLAR(a), Funda Başaran, "İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 443, 2017, (6-24).

YAVAŞLAR(b), Funda Başaran, "İzaha Davet" CuiBona? 50.000 TL ve altında tutarlı faturalar enflasyonuna doğru bir gidişat mı?,05.08.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-cui-bono-50000-tl-ve-altinda-tutarli-faturalar-enflasyonuna-dogru-bir-gidisat-mi/376255> Erişim Tarihi: 20.04.2019.

YUNT, Ali, Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 135, Mayıs-Haziran 2016, s. 194-195 (189-215).

Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/15100 ve 27.02.2019 tarihli karar, 03.04.2019 gün ve 30734 sayılı Resmi Gazete.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2018 gün ve E:2018/818, K:2018/783 sayılı karar.

Bünyamin ÇİTİL

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 26.09.2017 gün ve E:2017/2889, K:2017/3591 sayılı karar.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 29/09/2017 gün ve E:2016/3097; K:2017/1763 sayılı karar.

Sakarya Vergi Mahkemesi, 30.05.2019 gün ve E:2019/139 sayılı yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar.

482 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017 gün ve 30134 sayılı Resmi Gazete.

504 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31.12.2018 tarih ve 30642 sayılı Resmi Gazete.

Vergi İncelemede Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 30.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete.