



Makale Gönderilme Tarihi 2018-05-22

Kabul Tarihi 2018-05-29

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN “İZAHA DAVET” KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER¹

Doğan BOZDOĞAN²

Cuma ÇATALOLUK³

ÖZ

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu son dönemlerde üzerinde sıklıkla durulan bir konudur. Vergiye gönüllü uyum ile ilgili, vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi şeklinde genel bir tanım yapılabilir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirebilmesinde çeşitli faktörlerin engelleyici rol oynayabileceği açıktır. Dolayısıyla bu faktörler vergiye gönüllü uyumun önünde de bir engel teşkil etmektedir. Bununla birlikte mükelleflerin yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirebilmeleri için birçok uygulamaya da yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanununda (VUK) yapılan düzenlemeler özellikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırma hedefi gütmektedir. Bu düzenlemelerden birisi de hiç şüphesiz ki “izaha davet” kurumudur. VUK’un 370. maddesi; “Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir” şeklindedir. Yani mükellefe, idare tarafından, cezai bir işlem uygulanmadan önce bir söz hakkı verilmekte ve açıklama yapması istenmektedir. Yine mükellef izaha davet edildiğinde VUK’un 371 maddesinde yer alan pişmanlık müessesinden faydalanamamaktadır. Bu durum yine VUK’un 370. maddesinde; “Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz” şeklinde belirtilmiştir.

Bu çalışmada “izaha davet” kurumu, örnekler ve ilgili kanunlar ışığında açıklanmaya çalışılacak, söz konusu bu kurumun etkinliğinin artırılmasına ilişkin bir takım önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İzaha davet, Vergi Usul Kanunu, vergiye gönüllü uyum.

Jel Kodu: K34, H26

ASSESSMENT OF THE “INVITATION TO EXPLANATION” INSTITUTION IN THE TAX PROCEDURE LAW AND RECOMMENDATIONS

ABSTRACT

Voluntary compliance of taxpayers is a subject that has been frequently discussed recently. A general definition of voluntary compliance with taxation is that taxpayers fulfill their tax obligations on a timely and complete basis. It is clear that various factors may play a role in preventing taxpayers from fully fulfilling their tax obligations. Therefore, these factors constitute an obstacle to voluntary harmony. However, there are many applications for taxpayers to fulfill their obligations fully and completely.

Regulations made in the Tax Procedure Law (VUK) aim to increase the voluntary compliance of taxpayers in particular. One of these regulations is undoubtedly the "invitation to explanation" organization. Article 370 of the VUK; "Taxpayers may be invited to submit a preliminary determination made by the competent authorities that there are indications that the taxpayer is present before the tax inspection has been initiated or before being referred to the commission of appreciation. In other words, the taxpayer is asked by the administration to give a statement and make a

¹Bu çalışma 09-11 Şubat 2018 tarihlerinde Şanlıurfa’da yapılan El Ruha 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi’nde özet bildiri olarak sunulmuştur.

² Dr. Öğr. Üy. Gaziosmanpaşa Üniversitesi, dogan.bozdogan@gop.edu.tr. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3961-0506>.

³ Doç. Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, cuma.cataloluk@gop.edu.tr.

statement before a criminal procedure is applied. Again, when the taxpayer "invitation to explanation", he can not benefit from the regret facility in article 371 of VUK. This is again in Article 370 of the VUK; "Taxpayers who have been notified of the "invitation to explanation" letter to him are not allowed to benefit from the regret provisions contained in Article 371 of this Law, limited to the invitation."

In this study, the "invitation to explanation" institution will be tried to be explained in the light of examples and related laws, and a number of suggestions will be made about increasing the efficiency of this institution.

Key Words: Invitation to explanation, Tax Procedure Law, voluntary voluntary compliance.

Jel Codes: K34, H26

GİRİŞ

Vergiler kamu hizmetlerinin karşılığı olan önemli bir gelir kaynağıdır. Gerçek ve tüzel kişiler vergileri bir yük olarak değerlendirirken vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet açısından ise vergiler vazgeçilmez bir kamu geliridir. Dolayısıyla mükelleflerin vergilendirme işlemlerine bakışları ve vergilendirme sürecinde yer almaları bu denli önem arz eden bir gelirden meydana gelebilecek kayıp ve kaçığı minimize edecektir.

Devletler vergi gelirlerinde ortaya çıkabilecek kayıpları azaltacak ve daha da önemlisi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttıracak tedbirleri almak ve uygulamaları gerçekleştirmekle sorumludur.

Türk vergi sistemi içerisinde vergiye gönüllü uyumu arttıracak çeşitli uygulamalar mevcuttur. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, uzlaşma müessesesi, cezalarda indirim ve izaha davet bu uygulamalara örnek olarak verilebilir.

İzaha davet kurumu mükellefe vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verilen son bir açıklama fırsatıdır. VUK. 370. Maddesinde düzenlenen bu kurumun olumlu yanlarının olduğu kadar olumsuz başka bir ifadeyle eksik taraflarının olduğunu belirtmek gerekir. Bu çalışmada izaha davet kurumunun VUK. içerisindeki yeri ve eksik noktaları açıklanacak nihayetinde bir takım önerilerde bulunulacaktır.

1. "İZAHA DAVET" KAVRAMI VE ÖN TESPİT

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olan vergiler yine kamu bütçesi içerisinde de önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla devletler vergi gelirlerini kontrol altında tutmak ve kamu alacağını güvence altına almak gibi hedefler gütmektedir. Bunun içinde vergi sistemlerinin içerisine ceza mekanizmaları yerleştirilmiş böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Yaptırıma yönelik bu uygulamaların yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmak için af, pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, zor durum ve zamanaşımı gibi bazı kurumlar işlerlik kazandırılmıştır. Bu kurumlardan birisi de "izaha davet" tir.

Türkiye'de izaha davet kavramı, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yürürlüğe girmiş ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370 inci maddesinde de detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için bir ön tespitin yapılması şarttır. Bu noktada izaha davet kavramının ve izaha davet için gerekli olan ön tespitin açıklanması önem arz etmektedir.

1.1. "İzaha Davet" Kavramı

Türkiye'de mükelleflerle ilgili çeşitli yollarla bilgi toplanabilmektedir. Bu yollara, mükellef tarafından gönderilen beyannamelerin incelenmesi, E-Kayıt, E-Arşiv ve vergi denetim yollarından birisi olan bilgi toplama örnek gösterilebilir. 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.

"İzah" açıklama olarak addedilirken (Şener, 2001:395), "izaha davet", mükellefler hakkında çeşitli karineler vasıtasıyla edinilen bilgilerin doğruluğunun tespitini yapmak için mükellefe yapılan çağrıdır. Başka bir ifadeyle izaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici

karinelerle tespit ettiği hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesidir (Tosuner ve Arıkan, 2017:165).

İzaha davet kurumu ile vergi ziyanının önüne geçilmesi hedeflenmekte ve mükelleflere cezai yaptırım uygulanmadan önce son bir söz hakkı tanınmaktadır. Eğer mükellefin izahat yapacağı bir durum söz konusu ise bu, idarenin vergi incelemesi ile gereksiz zaman harcamasını engellemektedir (Candan, 2017).

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden verginin ziyaa uğradığına işaret eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2017:165). Buradan da anlaşılacağı üzere izaha davetin söz konusu olabilmesi için bir ön tespit yapılması şarttır.

1.2. Ön Tespit

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 İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi neticesinde, adı geçen komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder (Tosuner ve Arıkan, 2017:165).

Ön tespit yapılabilmesi için (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2017:60; Candan, 2017);

- Verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunması,
- Yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması,
- Vergi incelemesine başlanılmamış olması,
- Takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,
- İhbarda bulunulmamış olması,

gerekmektedir.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İZAHA DAVETİN UYGULANMASI

İzaha davet kurumu, VUK'un 370. maddede düzenlenmiştir. Buna göre izaha davet, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükelleflerin açıklama yapmaya çağırılmasıdır.

Bu kurum ile yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesinin önlenmesi ve vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükelleflerin daha ağır müeyyidelerden korunması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması yanında ziyaa uğratılan verginin en az emek ve maliyetle tahsilinin sağlanması da amaçlanmaktadır (Rençber, 2017:137). Ancak bu amaçta dikkatten kaçan nokta aslında belirli indirimlerin yapılmasının da bir maliyet veya vergi harcaması olarak değerlendirilebilir olmasıdır.

Bu noktada Türk Vergi Sistemi içerisinde yer almaya başlayan izaha davet kurumunun amaçları;

- Gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçilmesi,
- Mükelleflerin haksız ve gereksiz işlemlerle karşı karşıya kalmasının engellenmesi,
- Uyuşmazlıkların idari süreçte çözülmesi ve azaltılması,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanarak vergi kaçakçılığı gibi ciddi bir suçun önüne geçilmesi,

şeklinde sıralanabilir.

2.1. İzaha Davetin Hukuksal Boyutu

İzaha davet kurumu, VUK'daki yeri ve genel tebliğler çerçevesinde incelendiğinde hukuksal anlamda bir karmaşıklık ortaya çıkmaktadır. Ancak benzer uygulamalarla izaha davet arasında bulunan küçük büyük farklılıklar bu kurumu şahsına münhasır bir hale getirmektedir.

İzaha davet VUK'un 3. kısmının 2. bölümünde yer almaktadır. Söz konusu bu bölüm "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlığını taşımaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu burada izaha davet kurumunu cezaları ortadan kaldıran bir unsur olarak görmektedir. Ancak izaha davette ceza %20 oranında kesilmekte olup %80'lik bir kısımdan mükellefi kurtarmaktadır. Yani izaha davet mükellefi tam manasıyla cezadan kurtaran bir kurum değildir. Bu çerçevede kurumun VUK içerisinde tesis edildiği yer hatalı olmakla birlikte kanun koyucunun bu konuyla ilgili düzenleme yapmasını gerekli kılmaktadır (Yavaşlar, 2017:7). Nihayetinde VUK'un 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim büyük bir benzerlik gösteren izaha davet dava hakkında feragat etmeyi zorunlu kılmadığı için söz konusu bu kurumdan ayrılmaktadır. Ancak nitelik olarak bu benzerlik izaha davet kurumunun özelliğini negatif etkilemektedir.

Yavaşlar'ın (2017) ve Rençber'in (2017) çalışmalarında irdeledikleri üzere, izaha davet detaylandırıldığında VUK'un 148. maddesinde yer alan bilgi toplama müessesesi ile de benzerlik taşıdığı görülmektedir. Ancak bu müessese ile izaha davet arasında farklılıklar vardır. Örneğin bilgi toplamada mükellef bilgi vermek zorundayken⁴ izaha davette böyle bir zorunluluk yoktur.

Özetle, hukuki perspektiften bakıldığında izaha davet kurumunun kendine özgü bir yapısının olduğu açıktır. Sadece düzenlemenin VUK içerisindeki yeri tartışma konusu oluşturmaktadır.

2.2. İzaha Davetin Kapsamı

VUK'un 370. maddesi ve 482 Sayılı Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ birlikte incelendiğinde "İzaha Davet" kurumunun kapsamı belirlenebilir.

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi VUK'un 370. Maddesinin 4 fıkrasına göre Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı sahip olduğu bu yetkiye dayanarak nelerin izaha davet kapsamında değerlendirileceğini 482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 16 başlıkta belirlemiştir. Buna göre;

- *Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükellefler izaha davet edilebilir;* bildirim zorunluluğu bulunan mükelleflerin Ba ve Bs formlarının çapraz kontrolleri sonucunda, haklarında vergi ziyana uğratmış olabileceğine ilişkin ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;* banka ve finans kuruluşlarından alınan bilgilere göre kredi kartı satış cihazı kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu satış tutarlarının düşük beyan edilmiş olması nedeniyle haklarında vergi ziyana neden olabileceklerine dair ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;* tevkifata tabi gelir elde edenler⁵ tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.
- *Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;* Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ve 168. maddeleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46. maddesi kapsamında belirlenen

⁴ Bazı istisnalar vardır. Örneğin Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.

⁵ Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi.

asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilir.

- *Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi*; Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi*; Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi*; Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesine göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmekte, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilmekte ve arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilememektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi*; iştirak kazançlarının, Maliye Bakanlığı'nca veya ilgili idarelerce yapılan düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir. Bu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.
- *Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi*; Taşınmaz 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.
- *Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi*; Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir,
- *Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi*; Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme

ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

- *Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limitet şirket ortaklarının izaha davet edilmesi;* Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limitet şirket ortakları izaha davet edilir.
- *Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi;* Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.
- *Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi;* Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Öte yandan, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının hangi tutarda istisnaya tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu (6) numaralı bende göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.
- *Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi;* Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.
- *Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi;* Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

2.3. İzah Değerlendirme Komisyonu

Yukarıda kapsamı belirtilen izaha davet ile ilgili olarak süreci yönetecek bir birime veya komisyona ihtiyaç vardır. Söz konusu bu komisyonu belirleme yetkisi VUK'un 370. maddesinin 4. fıkrasına göre Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu yetki doğrultusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı içerisinde gerekli ve yeterli sayıda komisyonun kurulmasını sağlamıştır.

Dolayısıyla hem Gelir İdaresi Başkanlığı'nda hem de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda izaha davet komisyonları kurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır (482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017:7) . Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur (482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017:7). Bu komisyonlar için yeterli miktarda yedek üyenin seçimi de yapılır.

Bu noktada izah değerlendirme komisyonunun görevleri önem arz etmektedir. Komisyonun görevlerini şu şekilde özetlemek mümkündür;

- Ön tespit yapmak,
- İzaha davet yazısını göndermek,
- Yapılan izahları değerlendirmek ve sonuçlandırmak.

Bu aşamada izaha davet yazısı ile ilgili de bilgi verilmelidir.

2.4. İzaha Davet Yazısı

İzaha davet komisyonu tarafından haklarında ön tespit yapılan mükelleflere “İzaha Davet Yazısı” tebliğ edilir. İzaha davet yazısında bir takım hususların belirtilmesi gerekir. Bunlar (482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017:7-8; Buyrukoğlu ve Toparlak, 2017: 60);

- İzaha davet yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde, izaha daveti gerekli kılan ön tespite ilişkin gerekli açıklamanın yapılması,
- Yapılan izah sonucunda İzah Değerlendirme Komisyonu'nca vergi ziyanına sebebiyet verilmediğinin ve nihayetinde beyanname verilmesi zorunluluğunun bulunmadığının anlaşılması halinde mevcut ön tespit ile ilgili vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,
- Eğer, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde gerekli izahta bulunulmaması halinde VUK'un 370. maddesi gereği indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve dolayısıyla ön tespit ile ilgili mükellefin vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevkine yapılacağı,
- Yazılı izahatın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmeyen vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamelerin tamamlanması veya düzeltilmesi ve son olarak ödeme süresi geçmiş vergilerin izahat zammı olarak adlandırılan ve gecikme zammı oranında uygulanan bir zamlarla yine 15 gün içinde ödenmesi şartıyla, vergi ziyayı cezasının ziyaya uğratan verginin %20'si oranında kesileceği,
- Mükellefin izahatının yeterli görülmemesi durumunda (izah değerlendirme komisyonu tarafından) söz konusu mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilebileceği,
- İzaha davet edilen mükellefin durumunu açıklamak ve ispatlamak için VUK'un 3. maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,
- Davet konusu ön tespit ile ilgili olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacağıdır.

Genel olarak bakıldığında, izaha davet yazısında mükellefin neleri yapması ve yapmaması gerektiği hususları detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Kaldı ki vergilendirme ile ilgili işlemlerin belirlilik ilkesine tabi olduğu düşünüldüğünde söz konusu bu detayın önemi daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ancak bu yazı içerisinde hangi karinelere hareketle izaha davetin gerekliliğinin

ortaya çıktığı belirtilmemektedir. Bunun da izaha davet yazısı içerisinde detaylandırılması önem arz etmektedir.

2.5. Yazılı İzahın Değerlendirilmesi ve Sonuçları

İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin izaha davet müessesesinden yararlanabilmeleri için tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük bir süre içerisinde yetkili komisyona yazılı olarak cevap vermeleri gerekmektedir (482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017: 8). Bu süre hak düşürücü bir süre olma özelliğine sahiptir. Dolayısıyla 15 günlük süre içerisinde cevap yazısının yazılmaması durumunda mükellefin izaha davet müessesesinden yararlanması mümkün değildir.

Mükellefin süresinde yapmış olduğu izahat 10 gün içerisinde komisyon tarafından değerlendirilmek zorundadır. Sonuca ilişkin oluşturulacak yazının bir örneği de mükellefe gönderilmelidir. Aslında burada idarenin tabi olduğu 10 günlük sürenin 15 güne çıkarılması çok daha makul ve içtihat sağlayıcı bir niteliğe sahip olması noktasında önemlidir. Komisyon kararlarının daha sağlıklı verilmesi sağlanacaktır. Ayrıca son düzenleme⁶ ile vergi hukukunda yer alan 7 günlük sürelerin büyük bir kısmı 15 güne çıkarılmıştır.

Bu noktada izaha davet ile ilgili bazı durumlar ortaya çıkmakta ve gerekli işlemler yapılmaktadır. Söz konusu durumlar;

- Ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrulayan izahat (ön tespitte ilişkin bulguların kabule dilmesi),
- Verginin ziyaa uğramadığına ilişkin izahat (ön tespitte ilişkin bulguların ret edilmesi),
- Yapılan izahın yeterli bulunması,
- Yapılan izahın yeterli bulunmamasıdır.

2.5.1. Ziyaa Uğramış Vergi Tutarının Kabulü Yönünde Verilen İzahat

Eğer mükellef ön tespit sonucunda kendisine gönderilen izaha davette belirtilen hususları kabul ederse cezasında indirim yapılabilir ve dolayısıyla izaha davet müessesesinden faydalanmış olur. Yapılacak indirim (Yazılı izahatın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmeyen vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamelerin tamamlanması veya düzeltilmesi ve son olarak ödeme süresi geçmiş vergilerin izahat zammı olarak adlandırılan ve gecikme zammı oranında uygulanan bir zamlarla yine 15 gün içinde ödenmesi şartıyla) vergi ziyayı cezasının %80'i oranındadır. Başka bir ifadeyle vergi ziyayı cezası ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında kesilir.

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

2.5.2. Verginin Ziyaa Uğramadığı Yönünde Verilen İzahat

Mükellefler, haklarında yapılan ön tespitte ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatine ilişkin hususları ret edebilirler. Bu noktada önemli olan değerlendirmeyi yapacak İzah Değerlendirme Komisyonu'nu inandırabilmektedir. Daha doğrusu komisyonun izahı yeterli bulması önem arz etmektedir. Bu aşamada izah komisyon tarafından;

- Yeterli bulunabilir,
- Yeterli bulunmayabilir.

⁶30261 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 7061 No'lu Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 9. maddesi: 6183 sayılı Kanunun 15 inci, 55., 56. ve 60. maddelerinde ve 58. maddesinin birinci ve yedinci fıkralarında yer alan "7" ibareleri "15" şeklinde değiştirilmiştir.

İzahın yeterli bulunması durumunda, mükellefin takdir komisyonuna veya vergi incelemesine sevki söz konusu olmaz.

İzah yeterli bulunmazsa, mükellefe durum bildirilir ve beyanname vermesi gerektiği aktarılır. Bu bildirim üzerine, yazılı izahat tarihinden itibaren 15 günlük sürenin henüz bitmemiş olması şartıyla mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir (482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017:7).

2.6. İzaha Davetin Olumlu Yanları

Vergi tahsilatı üzerinde özellikle “vergiye gönüllü uyum”⁷ önemli bir yere sahiptir. Vergiye gönüllü uyum üzerinde çeşitli faktörlerin etkili olduğu söylenebilir. Bunlar (Kehriman, 2016:231);

- Gelir düzeyi ve vergi oranları,
- Sosyal ve demografik faktörler,
- Cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler,
- Sübjektif ve objektif ölçüler,
- Mali Müşavirlerin (vergi danışmanlarının) etkisi,
- Ahlakî ve sosyal dinamikler,
- Vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affıdır.

İzaha davet müessesesi vergiye gönüllü uyum noktasında önemli bir kurumdur.

Vergilendirme süreci açısından bakıldığında da olumlu bir uygulama olan izaha davet, cezai işlemler uygulanmadan önce ve takdir veya inceleme komisyonuna sevk yapılmadan mükellefe tanınan son şans olarak etkin bir müessesedir. Bu kurumun önem derecesine bağlı olarak çerçevesinin iyi çizilmesi gerekmektedir. Yukarıda detaylı bir şekilde açıklanan izaha davetin, olumlu yanlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

- İzaha davet vergiye gönüllü uyumu arttıran bir kurumdur.
- İzaha davet gereksiz inceleme veya takdir işlemlerinin önlenmesini sağlar (Rençber, 2017: 147).
- Mükelleflerin haksız, yorucu ve özellikle gereksiz işlemlerle uğraşmasının önüne geçer.
- Uyuşmazlıkların azalmasını sağlar. İzaha davetin bu olumlu yanı vergiye gönüllü uyum ile ilişkilendirilebilir.
- Mükelleflerin, olayların gerçek mahiyetinin anlaşılmasında, işlevselliğini arttırmaktadır.
- Hızlı ve etkin bir vergilendirme süreci sağlar (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2017: 62).

2.7. İzaha Davetin Eleştirileri

İzaha davet mahiyeti itibarıyla önemli bir kurumdur. Böyle bir kurumun gerek hukuksal, gerek teorik ve gerekse de uygulama alt yapısının çok iyi planlanması gerekmektedir. Türkiye’de izaha davet ile ilgili düzenlemeler 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile VUK’un 370. Maddesinde yapılmıştır. Bununla birlikte, 482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin esaslar belirlenmiştir. Ancak izaha davete ilişkin bazı eleştiriler söz konusudur. Bu eleştirileri;

- Hukuki yapı açısından,
- Yargı açısından,
- Vergilemede kanunilik ve eşitlik ilkeleri açısından,

sınıflandırmak mümkündür.

2.7.1. Hukuki Yapı Açısından İzaha Davetin Eleştirisi

⁷Mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri şeklinde ifade edilebilir (GİB, 2007: 41).

Hukuki yapı, bir hususun kanuni durumunu gösteren unsurdur. İzaha davet müessesesine yönelik eleştirilerin önemli bir kısmı söz konusu müessesenin hukuksal yapısı ile alakalıdır. Kaldı ki vergi ile alakalı düzenlemelerin hukuki çerçevelerinin çok iyi çizilmesi gerekir. Çünkü vergi devletlerin egemenlik yetkisinin neredeyse sınırsız kullanılabileceği bir kavramdır. Dolayısıyla izaha davet ile ilgili hukuki eleştirileri aşağıdaki şekilde sıralamak ve açıklamak mümkündür.

- Yavaşlar'ın (2017) da çalışmasında belirttiği üzere, izaha davet VUK'un 3. kısmının 2. bölümünde “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlığı altında bulunmaktadır. Yani kanun koyucu izaha davetin cezaları ortadan kaldıran bir kurum olduğunu düşünmektedir. Ne var ki uygulamada bu kurum cezaların %80'ine indirim getirmektedir. Yani cezayı tamamen ortadan kaldırmamaktadır. Bu çerçevede izaha davetin VUK içerisinde tesis edildiği yer hatalıdır. olmakla birlikte kanun koyucunun bu konuyla ilgili düzenleme yapmasını gerekli kılmaktadır. Bu noktada önerimiz izaha davet kurumun VUK'un 3. bölümünde “Uzlaşma” başlığı altında değerlendirilmesidir. Çünkü izaha davet uyuşmazlığın idari aşamada çözümüdür ve uzlaşmaya benzerlik arz etmektedir.
- İzaha davetin hukuksal yapı içerisindeki bir diğer eleştirel kısmı, gecikme zammı oranında uygulanması ile ilgilidir. Biyan'ın (2016) çalışmasında belirttiği üzere, izaha davet tarhiyat aşaması ile ilgilidir. Dolayısıyla burada gecikme faizine ilişkin bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Fakat mevcut düzenleme tahsil aşaması ile ilgili olan gecikme zammı üzerine tesis edilmiştir.
- VUK'un 370. maddesinde bahsi geçen izaha davet müessesesi ile ilgili olarak hukuki yapı açısından bir diğer eleştiri ön tespit ile ilgilidir. Bahsi geçen madde de yer alan ön tespit kavramının ne olduğu, nasıl ve kim tarafından yapılacağı hususları kanun metninde yer almamaktadır. Hukuki açıdan yaşanan bu boşluk giderilmeli ve ön tespit kavramının yasal zemini oluşturulmalıdır.

2.7.2. Yargı Süreci Açısından İzaha Davetin Eleştirisi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, idari ve yargısal olmak üzere iki şekilde olmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi yöntemlerinden birisi olan izaha davet müessesesine yargısal süreç ile ilgili bazı eleştiriler getirilmektedir.

İzaha davetin yargı ile ilgili eleştirisi “ihtirazi kayıt”⁸ hususunda ortaya çıkmaktadır. Zira izaha davet sonucunda verilmesi gereken beyannamede “ihtirazi kayıt” ile ilgili herhangi bir açıklama mevcut değildir. Yani beyannameye ihtirazi kayıt şerhi düşülüp düşülemeyeceği belirtilmemiştir. Kanaatimizce, İzaha davet sonucunda verilen 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 (Candan, 2017) bu kanaatimizi destekler niteliktedir.

Dolayısıyla izaha davet sonucunda verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt şerhi ile ilgili açıklamaların yapılması ve bu açıklamalarında, söz konusu beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin düşülemeyeceği yönünde olması gerekmektedir.

2.7.3. Vergilemede Kanunilik ve Eşitlik İlkeleri Açısından İzaha Davetin Eleştirisi

Vergi erkini elinde bulunduran iradenin en önemli sınırlandırıcıları anayasalar ve anayasal vergileme ilkeleridir. Yapılan vergisel düzenlemelerin bu sınırlandırıcılar çerçevesinde hazırlanması gerekir.

Anayasal vergileme ilkelerini (Erkin, 2012:240-245);

- Sosyal devlet ilkesi,
- Hukuki güvenlik ilkesi,

⁸Belli bir kısım haklarını kullanma hakkını saklı tutmak isteyen kişinin, bu konu hakkındaki beyanıdır (Şener, 2001:335).

- Verginin belirliliği ilkesi,
- Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi,
- Kıyas yasağı ilkesi,
- Verginin genelliği ilkesi,
- Ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi,
- Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,
- Vergilerin kanuniliği ilkesi,
- Vergide eşitlik ilkesi,

şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergiye yönelik düzenlemelerin kanunla yapılmasını gerekli kılan bir vergileme ilkesidir. Çağan (1982) eserinde, kanunilik ilkesini, “devletin vergilendirme yetkisini, genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlar ile kullanması” şeklinde tanımlamıştır. Yine Kumrulu (1979) kanunilik ilkesinin çerçevesini çizerek, bu ilkenin verginin kanuna uygun ve doğru alınmasını kapsayan bir yapısı olduğunu belirtmiştir. Kısacası kanuni dayanağı olmayan bir verginin salınması mümkün değildir.

Bu çerçevede izaha davet müessesesi incelendiğinde, söz konusu müessesenin Maliye Bakanlığı tarafından düzenlendiği görülmektedir. Yani hangi durumlarda mükelleflerden izah isteneceği veya hangi durumlarda mükelleflerin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceği Maliye Bakanlığı⁹ tarafından çıkarılan tebliğler ile belirlenmektedir (Reçber, 2017:146). Bu durumda kimlerin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceğine bir nevi bakanlık karar vermektedir. İdarenin kanunla böyle bir yetkiyi aldığı açıktır. Ancak, cezanın mükellef nezdinde veya kişiler üzerinde azaltılıyor olması dolaylı da olsa idarenin cezayı kaldırdığı anlamını taşımaktadır. Bu noktada 1982 Anayasası’nın 38. maddesi suçta ve cezada kanunilik ilkesine ilişkin¹⁰ olup, idare yaptığı söz konusu düzenleme kanuna aykırılık teşkil etmektedir. Kısacası izaha davet kurumundan kimlerin faydalanacağını idare tarafından (her ne kadar yetki kanunu olsa da) belirlenmesi kanunilik ilkesi açısından eleştirilebilir.

Vergilemede bir diğer önemli ilke eşitlik ilkesidir. Vergilemede eşitlik ilkesi 1982 Anayasası’nın 10.¹¹ ve 73.¹² maddeleri birlikte değerlendirildiğinde vergi ile ilgili işlemlerde herkesin hiçbir ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşit sayılması ve ödeme güçlerine göre vergilerini ödemesidir.

İzaha davetin eşitlik ilkesi açısından eleştirildiği noktalar;

- Ön tespiti yapan vergi inceleme elemanları, elde ettikleri bilgileri ve bulguları izaha davet komisyonuna aktardıklarında izaha davet süreci başlamaktadır. Ancak vergi inceleme elemanlarının bu bulguları izaha davet komisyonuna sunma zorunlulukları yoktur. Düzenlemede buna ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Dolayısıyla izaha davet komisyonuna sevk edilmesi gereken bir mükellefin sevk edilmemesi sorunsalı ile karşılaşılabılır. Bu durum vergilemede eşitlik ilkesi açısından tartışmaya açıktır. Bu sorunsalın ortadan kaldırılması için vergi inceleme elemanlarına bilgi ve bulguları izaha davet komisyonu ile paylaşma zorunluluğu getirilmelidir.
- Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların izaha davet kurumundan faydalanması mümkündür¹³. Yani kanunun hapis cezası ön gördüğü bir fiil için belirli

⁹Maliye Bakanlığı bu yetkisini Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığı ile kullanmaktadır.

¹⁰Anayasa Mahkemesi E.2012/93, K.2013/8 numaralı kararında; “Anayasanın 38. maddesinde idari suç ve cezalar ile adli suç ve cezalar arasında ayırım yapılmadığından her ikisi de bu maddeye tabidir” şeklinde açıklama yapmıştır. Yani idari/adli suçlar ve cezalar kanunla kaldırılır, indirilir ve getirilebilir.

¹¹Anayasanın 10. Maddesi; “Herkes,... kanun önünde eşittir”.

¹²Anayasanın 73. Maddesi: “Herkes, ...vergi ödemekle yükümlüdür”.

¹³Her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla.

sınırlar getirilerek söz konusu bu cezadan kurtulma ve vergi ziyayı cezasında da %80 oranında bir indirim imkanı sunulmaktadır. Bundan faydalanabilmek için, muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi aşmaması gerekmektedir. Ancak bu tutarın 50.001 TL olması durumunda izaha davetten yararlanılamayacaktır. Aslında aynı durumda olanlar¹⁴ farklı uygulamalara tabi olmaktadır. Bu da vergilemede eşitlik ilkesi açısından izaha davetin bir diğer eleştirisidir. Burada miktarsal belirlemenin yapılmamasının daha doğru bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

3. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE İZAHA DAVET UYGULAMASI

İzaha davet uygulamasının gündeme gelmesi ile birlikte farklı ülke uygulamalarının varlığı sorgulanmıştır. Yapılan literatür incelemesinde Türkiye'de uygulanan bu kurumun Amerika Birleşik Devletlerinden (ABD) devşirme bir uygulama olduğu tespit edilmiştir¹⁵. Dolayısıyla bu kurumun ABD özelinde de değerlendirilmesi Türkiye açısından bir karşılaştırma sağlaması noktasında önemlidir.

ABD'de vergisel işlemler Vergi İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) tarafından yürütülmektedir. IRS'nin görevleri (Yetkiner, 2002:84); Vergi toplama, uygulama, kontrol ve inceleme ile vergileri tespit etme,

- Adi ve ağır suç niteliğinde olan ve ceza gerektiren vergi dolandırıcılığı ve hilekârlığı incelemelerini yürütmek,
- Mükelleflerin temyiz mahkemelerine götürdükleri davaları savunmak,
- Mükelleflere vergi kanunlarının uygulanması bakımından gerekli destek hizmetlerinde bulunmaktır.

Görülebileceği üzere ABD'de IRS'nin görevleri arasında vergi incelemesi yer almaktadır. Ana hatlarıyla IRS inceleme görevini beş ana başlıkta yapmaktadır. Bunlar (Karyağdı, 2006:51);

- İndirilemeyecek kalemler programı,
- Mektupla yapılan inceleme (izaha davet),
- Dairede yapılan inceleme,
- Mükellefin iş yerinde inceleme,
- Araştırma incelemesidir.

Mektupla yapılan inceleme (izaha davet), genellikle vergi dairesinde yapılmaktadır. Bu inceleme türünde IRS, mükellefe mektup gönderir ve inceleme başlar. Gönderilen mektup tek bir vergi konusu ile ilgilidir. Mektup, Türkiye'deki izaha davet yazısına benzer bir niteliktedir. IRS'nin el kitabına göre (Internal Revenue Manual, 4118.1.Rev.2-1-88) mükelleflerden mektupla istenebilecek bilgiler şunlardır;

- Keogh Planı¹⁶,na göre yapılan ödemeler,
- Emekli ödemeleri,
- Tasarruf hesabından vadesinde para çekilmesi nedeniyle kullanılan faiz cezaları,
- Çalışanların 1.000 doların altındaki iş harcamaları,
- 2.000 doların altındaki ziyan ve hırsızlık kayıpları,
- Faiz ve vergi indirimi,
- Bağışlar ve sağlık harcamalarına ilişkin indirimler,
- Ev enerji giderleri, politik bağış indirimleri (para aklama), eğitim, seyahat ve enerji giderleri.

¹⁴Aradaki 1 TL'lik farkın mükelleflerin farklı değerlendirilmesine neden olmayacağı düşünülmektedir.

¹⁵ Bkz: Fuat Sütçü (2017), <http://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>, E.T. 25.01.2018; Abbas Coşar (2017), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/042/>, E.T. 25.01.2018

¹⁶Keogh planı, kişinin katkıda bulunduğu veya bir işveren sponsorluğundaki emeklilik planından dağıtılan varlıklardan oluşur (CBO Investors Series No.3, 2000:18).

Yukarıda sayılan ve IRS tarafından izah beklenen fiiller ile Türkiye’de izaha davet edilen fiiller kısmen de olsa benzerlik göstermektedir. Özellikle 2.000 dolar ve 1.000 dolar gibi miktarsal sınırlar bu benzerliği kanıtlar niteliktedir. Bir takım farklılıkların da olduğu açıktır. Bunlar;

- Türkiye’de izaha davet vergi incelemesinden önce yapılmaktadır ancak ABD’de vergi incelemesi sırasında gerçekleştirilen bir uygulamadır.
- Türkiye’de vergi suçu olarak kabul edilen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin belirli sınırları aşanlar izaha davet edilmektedir. ABD’de ise 2.000 doların altındaki bütün ziyan ve kaçakçılık unsurları izaha davet edilmektedir. Suç olarak değerlendirilen hususlar üzerinde Türkiye’de kapsam daha dar tutulmuştur. Kaldı ki bu bile eleştirilirken ABD’de ki gibi geniş kapsamlı (suç sayılan fiiller nezdinde) bir izaha davet uygulaması tartışmaya açıktır.
- Türkiye’de izaha davet sonuçlarından birisi olarak mükellef %80 oranında vergi ziyayı cezası indirimi alırken ABD’de herhangi bir indirim söz konusu değildir. ABD’de yapılan izaha davet bu nedenle tamamıyla bilgi toplama amacı gütmekte ve vergi incelemesinin doğru sonuçlandırılmasını sağlamaya yöneliktir.

SONUÇ

Mükellefler ile ilgili doğru bilginin toplanabilmesi ve gönüllü uyumun artırılması hedefiyle oluşturulan izaha davet müessesesi beraberinde tartışmaları da getirmiştir. Pozitif etkilerini göz ardı etmek tabii ki mümkün değildir. Ancak kurumun daha iyi çalışması için bazı revizelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Çalışmada revize yapılabilecek alanlar hukuki yapı, yargı, vergilemede kanunilik ve eşitlik ilkeleri açısından değerlendirilerek tespit edilmiştir.

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

Yine hukuki açıdan sorun olarak teşkil edilebilecek bir durumda izaha davetin geçilme zammı oranında uygulanmasıdır. İzaha davet tarhiyat aşaması ile ilgilidir. Bu nedenle gecikme faizi oranında uygulanması gerekmektedir. Bu temel sorunun giderilmesi önem arz etmektedir.

İzaha davetin Hukuki yapısı açısından bir diğer eksiklik ise ön tespit ile ilgili detaylı açıklamaların yapılmamış olmasıdır. Kanun maddesine yer alan (VUK. 370) ön tespit be olduğu, nasıl ve kim tarafından yapılacağı belirtilmemiştir. Bu önemli bir sorundur. Vergi ile ilgili gerek kanun gerekse tebliğ mahiyetindeki tüm düzenlemelerin belirlilik ilkesine tabii olduğu düşünüldüğünde sorunun ehemmiyeti anlaşılacaktır. Dolayısıyla gerekli açıklamaların kanun metninde yapılması gerekmektedir.

İzaha davetin bir diğer eleştirel kısmı yargı ile ilgilidir. Gerek VUK 370’de gerekse de 482 Sayılı Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde izaha davet sonrası verilecek beyannamede ihtirazi kayıt şerhinin düşülüp düşülmeyeceği hususunda bir düzenleme mevcut değildir. Çalışmada da açıklandığı gibi izaha davet dava açma hakkının saklı olduğuna ilişkin bir şerhtir. Bunun kanun veya tebliğde açıklanması gerekmektedir. Bu konudaki önerimiz Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulamayacağı yönündeki içtihadı ile benzerdir.

İzaha davet ile ilgili tespit edilen son eksiklik ise vergileme ilkeleri açısından dır. Bu ilkelerden kanunilik açısından sorun müessesenin Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi ile alakalıdır. Maliye Bakanlığı hazırladığı tebliğde kimlerin daha az vergi ziyayı cezası ödeyeceğine bir nevi karar vermektedir. Kanunla bu yetki alınmış olsa da 1982 Anayasası’nın 38. maddesi (suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile alakalıdır) nezdinde Maliye Bakanlığı’nın böyle bir yetkiye haiz olması tartışmaya açıktır. Bu nedenle kimlerin izaha davetten yararlanacağına kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle kanunilik ilkesine aykırılık bertaraf edilmiş olacaktır.

Bir diğ er vergileme ilkesi olan eş itlik açısından izaha davet kurumuna ilişkin sorun vergi inceleme elemanları noktasında ortaya çı kmaktadır. Vergi inceleme elemanları mükellef ile ilgili bilgi ve bulguları izaha davet komisyonuna aktardıklarında süreç başlamaktadır. Vergi inceleme elemanlarının bilgi ve bulguları izaha davet komisyonuna aktarma zorunlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla izaha davetten yararlanması mümkün olabilecek bir mükellefin yine bu kurumdan yararlanamama durumu ortaya çıkacaktır. Bu da vergilemede eş itlik ilkesi açısından eleştiriye açıktır. bu sorun vergi inceleme elemanlarına bilgi ve bulguların her şekilde izaha davet komisyonuna bildirme zorunluluğ u getirilerek çözülebilir.

Eş itlik ilkesi açısından 50.000 TL'lik sınırlarda eleştiriye açıktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının 50.000 TL'nin altında olması durumunda mükellef izaha davet edilecektir. Ancak 50.001 TL'lik yanıltıcı belge tutarı olan mükellef bu kurumdan faydalanamayacaktır. Durum açısından bu iki mükellef açısından hiçbir fark yoktur. Dolayısıyla miktarsak sınırlama yerine oransal sınırlama getirilmesi daha uygun olacaktır. Bu konuda ABD'deki izaha davet müessesesinin örnek alındığı çalışmada tespit edilmiştir. Ancak ABD'deki sistemin ne kadar sağlıklı olduğ u da tartışmaya açıktır.

Bu genel değ erlendirmeler ış ığında faydalarının gözardı edilmesinin mümkün olmadığı izaha davet kurumunun belirtilen eksiklikler giderilerek yeniden tesis edilmesi, üzerindeki tartışmaları kaldırması ve idarenin iş lerini kolaylaştırması noktasında faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

1982 T.C. Anayasası.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961.

482 Sayılı Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ i, 25.07.2017.

Biyan, Ö. (2016). İdari Aş amada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", *Bilanço Dergisi (Bursa -SMMO)*, (162), 46-49.

Buyrukoğ lu, S. ve Toparlak, E. (2017). "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-68.

Candan, T. (2017), "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, E.T. 17.01.2018.

CBO Investors Series No.3, (2000). Individual Retirement Accounts and Keogh Plans: Portfolio Management Strategies Using Listed Options. Chicago Board Options Exchange: USA.

Coş ar, A. (2017), <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/042/>, E.T. 25.01.2018

Çağ an, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Erkin, G. (2012). "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğ u Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 238-249.

Internal Revenue Manual, https://www.irs.gov/pub/defa_ult_path_no_value/guide_irsap_interim.pdf, E.T. 20.01.2018.

Kahrıman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Deę erlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (1), 229-250.

Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleş ik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığ ı Strateji Geliştirme Başkanlığ ı: Ankara.

Kumrulu, A. G. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1-4), 147-162.

Rençber, A. (2017). "Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Deę erlendirmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (352), 136-149.

Sütçü, F. (2017), <http://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>, E.T. 25.01.2018

Ş ener, E. (2001). Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yayıncılık: Ankara.

Tosuner, M. ve Arıkan Z. (2017), Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası.

Yavaşlar, Başaran F. (2017). “İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-“, Vergi Dünyası Dergisi, (443), 6-14.

Yetkiner, E. (2002). “A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri”, Vergi Dünyası Dergisi, (250), 84-88.