

İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Halil İbrahim Demir^{1*} 

Özet: Vergilendirme, mükelleflerin faaliyetleri nedeniyle ödemekle yükümlü oldukları vergilerin hesaplanıp tahsil edilmesi işlemidir. Vergilendirme, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeleri açısından önemli bir konudur ve aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının da ana kaynağıdır. Vergi uyuşmazlıkları, vergi eksiklikleri veya vergi uyumsuzlukları nedeniyle mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin olarak, mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümü için adli ve idari hukuk yolları mevcuttur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak idari aşamada bir çözüm önerisi olarak ortaya çıkan izaha davet uygulaması, mükelleflere vergi uyumsuzluklarını düzeltme ve vergi incelemesine başvurmaktan kaçınma imkânı sağlamayı amaçlamaktadır. İzaha davet uygulaması, mükelleflerin vergi ziyana sebebiyet veren bir kısım fiillerinin, idarece özellikle teknolojik imkânlar kullanılarak tespiti sonrasında, ağır ve bürokratik bir idari işlem olan vergi incelemesine sevki yerine, mükellef tarafından düzeltme imkânı verilerek uyumsuzluğun kısa yoldan çözümünü öngören bir idari çözüm müessesesidir. Uygulamanın 15.07.2016'da yürürlüğe giren ilk hali üç yılı aşkın süre uygulanmış, 01.01.2020'de yapılan kanun değişikliğiyle tekrar revize edilmiştir. Uygulamaya ilişkin ilk yayımlanan tebliğ mülga 482 no.lu tebliğdir. Revize edilmiş uygulama için ise 519 no.lu tebliğ yayımlanmıştır. Uygulama, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan pişmanlık-ıslah müessesesi, uzlaşma ve cezada indirim müessesesi gibi uygulamalarla yakından ilişkilidir. Çalışmamızda izaha davet uygulamasının evrimi ve tebliğde yer alan hususlar değerlendirildikten sonra, diğer idari çözüm yollarıyla olan ilişkisi açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, izaha davet uygulaması, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü, vergilendirme

DEVELOPMENT AND EVALUATION OF THE INSTITUTION OF INVITATION TO EXPLANATION

Abstract: Taxation, is the process of calculating and collecting taxes that taxpayers are required to pay due to their activities. Taxation is an important issue in terms of fulfilling taxpayers' legal obligations and is also the main source of tax disputes. Tax disputes are disagreements between taxpayers and the administration that arise due to tax deficiencies or non-compliances. Regarding the resolution of tax disputes, there are judicial and administrative remedies available for the resolution of disagreements between taxpayers and the administration. The invitation to explanation practice, which emerged as a solution proposal in the administrative stage for the resolution of tax disputes, aims to provide taxpayers with an opportunity to correct tax discrepancies and avoid referral to a tax inspection. The invitation to explanation practice is an administrative solution that aims to provide taxpayers with an opportunity to correct non-compliance in a timely manner by detecting certain acts that cause tax loss, particularly using technological opportunities instead of referring them to a heavy and bureaucratic tax inspection. The practice is closely related to other administrative practices such as repentance, correction, reconciliation, and reduction in punishment within the Tax Procedure Law. The first version of the application was introduced in 2016 and applied for over three years until it was revised again in 2020 through a legal amendment. While the abolished communiqué was numbered 482, number 519 communiqué was published for the revised application. In this study, after evaluating the evolution of the invitation to explanation application

and the issues in the communiqué, its relation with other administrative solutions will be explained.

Keywords: Tax disputes, application of invitation to explanation, resolution of tax disputes at administrative stage, taxation

¹**Adres:** Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Hikmet Tolunay Meslek Yüksekokulu, Burdur, Türkiye

***Sorumlu Yazar:** hidemir@mehmetakif.edu.tr

Atıf: Demir, H.İ. (2023). İzaha Davet Müessesesinin Gelişimi ve Değerlendirilmesi. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1): 17-27.

1. GİRİŞ

Vergilendirme, mükelleflerin faaliyetleri nedeniyle ödemeleri gereken vergilerin hesaplanması ve toplanması sürecidir. Vergilendirme, mükelleflerin hukuki yükümlülüklerini yerine getirmeleri açısından önemli bir konu olmakla birlikte vergi uyumsuzluklarının da ana kaynağıdır. Vergi uyumsuzlukları ise, vergi aksaklıkları veya uyumsuzlukları nedeniyle mükelleflerle idare arasında çıkan anlaşmazlıklardır. Vergi uyumsuzluklarının çözümü açısından, mükellefler ve idare arasındaki anlaşmazlıkların çözümü için çeşitli idari ve yargı yolları mevcuttur. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde bir çözüm önerisi olarak ortaya çıkan izaha davet uygulaması, mükelleflerin vergisel uyumsuzluğu düzeltmesi için bir fırsat sunarak vergi incelemesine sevk edilmemesini amaçlamaktadır. İdarenin mükelleften mümkün olduğunca fazla kaynak temin etme çabasına karşılık mükelleflerin ellerinden geldiğince az vergi ödeme ve vergiden kaçınma çabası içerisinde olmaları uyumsuzlukların artmasına neden olmaktadır. Ayrıca vergi idaresi ile mükelleflerin çelişkili tutumlarının yanında vergi mevzuatının sayıca fazlalığı, karmaşıklığı ve sıklıkla değişmesi gibi olgular da vergi uyumsuzluklarının artmasına neden olmaktadır. Vergi Hukuku açısından, vergi uygulamalarına dayanan eylem ve işlemlerden kaynaklı sorunlar iki şekilde giderilmektedir. Bunlardan birincisi; taraflar arasında iyi bir iletişim ve karşılıklı anlaşma ile kısa zamanda en az masrafla “idari aşamada çözüm”, diğeri de daha uzun süreli ve daha maliyetli olan “yargı yolu ile çözümdür (Armağan, 2007:161). İzaha davet uygulaması, bu çözüm yöntemlerinden hali hazırda mevcut idari (barışçıl) çözüm yöntemleri olan uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi ve ceza indirimi uygulamalarına ek olarak vergi sistemimize dâhil edilmiştir.

Uyumsuzluk, “hak” olarak hukuk düzenince korunan mevcut bir menfaatin ihlâli veya menfaat dengesinin bozulmasını ifade etmektedir ve uyumsuzlukların çözüme kavuşturulması işlevi, esas olarak devlete ait bir görevdir ve çözüm olarak ilk akla gelen yöntem yargı organlarına başvurmadır. Oysa yargı organlarına başvuru yolu tek yöntem olmadığı gibi, aslında en son başvurulması gereken yöntemdir. Çünkü uyumsuzluğun yargı organlarıncaya çözümünde psikolojik, sosyal ve ekonomik yönden yüksek maliyetler söz konusu olmaktadır. Ayrıca, yargı organlarına başvurulması ile birlikte, uyumsuzluk sadece taraflar arasında ortaya çıkan bir sorun olmaktan çıkıp sıkı şekilde düzenlenmiş yargılama kurallarını da içeren üçlü bir ilişkiye dönüşecektir. Uyumsuzluğun çözümü, tarafların karşılıklı mücadelesine dönüşecek ve tarafların uyumsuzluk üzerindeki hâkimiyetleri azalacaktır (Bulur, 2007: 31). Bu nedenle genelde

uyumsuzlukların özelde ise vergisel uyumsuzluğun çözümünde doğru yöntemin tercih edilmesi, emek, zaman, masraf ve olası başarı şansının kapsamı yönlerinden en iyi sonucun elde edilebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Uyumsuzluğun çözümünde yanlış yöntemin tercih edilmesi, kimi zaman yukarıda sayılan hususlar yönünden kayda değer kayıplara uğranılmasına yol açmakta; kimi durumlarda da bireyi bütünüyle çözümsüzlükle karşı karşıya bırakabilmektedir (Taştan, 2007: 131).

Bu bağlamda vergi sistemimizde görece yeni bir uygulama olarak Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesinde tanımlı izaha davet müessesesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır. İzaha davet uygulaması, mükelleflerin vergi ziyana sebebiyet veren bir kısım fiillerinin, idarece özellikle teknolojik imkânlar kullanılarak tespiti sonrasında, ağır ve bürokratik bir idari işlem olan vergi incelemesine sevk yerine, mükellef tarafından düzeltme imkânı verilerek uyumsuzluğun kısa yoldan çözümünü öngören bir vergi çözüm müessesesidir. Çalışmanın amacı, izaha davet müessesesi hakkında bilgi vererek diğer idari çözüm yollarıyla ilişkisini tartışmaktır. Mükelleflerin söz konusu uygulamadan ve diğer uygulamadan faydalanmaları halinde ortada avantaj veya dezavantajlarının bulunup bulunmadığı da ortaya konarak uygulamanın uyumsuzluk çözümü üzerindeki etkinliği sorgulanacaktır.

2. GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ VE İZAHA DAVET UYGULAMASI

Uyumsuzluk kavramsal olarak tarafların karşılıklı bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlıklardır. Vergi uyumsuzlukları ise, vergi mükellefleri/sorumluları ile vergi idaresi arasında vergi uygulamalarına ilişkin zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıkları olarak ifade edilmektedir. Vergi uyumsuzlukları çoğunlukla; mükelleflerin vergilendirme kurallarını gereğince uygulamaması veya yanlış uygulaması sonucu verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmakta ve vergi cezasına neden olarak tarafları karşı karşıya getirmektedir (Armağan, 2009:201). Genellikle mükellef ile vergi idaresinin uyumsuzluğuna neden olan işlemler vergilendirme süreci esnasında vergi mükellefiyetinin tespit ve denetiminin gerçekleştirilmesinde temel konular olan, vergiyi doğuran olay ile vergilendirme işlemleri (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) ve ceza kesme işlemlerinden meydana geldiği görülmektedir (Toker ve Tekin, 2022: 2142).

Vergi uyumsuzluklarının önlenmesi amacıyla devletler, vergilendirme işlemleri esnasında ortaya çıkan gereksinimleri en iyi şekilde karşılayacak yasal önlemleri olarak vergi uygulamalarında istikrarı sağlamak, vergi

mükelleflerini vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgilendirmek gibi uygulamalarla söz konusu uyumsuzlukları azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak tüm bu önlemlere rağmen uyumsuzluklar yine de çıkabilmektedir. Bu durumda idarenin mükellefle kuracağı iyi bir iletişim hem kısa sürede anlaşmazlığın çözülmesini hem de uyumsuzluğun neden olduğu maliyetleri minimize etmeyi sağlayacaktır. Ayrıca devletlerin beyan esaslı ile vergilendirmeye geçmesiyle birlikte vergilendirme yetkisinin devletlerin egemenlik yetkisinin doğal sonucu olmasından dolayı genel kabul olan cebirlik ve tek taraflılık ilkeleri esnetilerek, mutlak vergilendirme yetkisi anayasa ve yasalara uygunluk yönünden kısıtlanmış, ödenmesi gereken verginin belirlenmesi konusunda bireylere itiraz ve müzakere hakkı sağlanmıştır. Bu değişim sonucu vergilendirme işlemlerinde müzakere ve gönüllü uyumluluk önemli bir ilke haline gelmiştir. Böylece hem vergilendirme işlemlerindeki sorunlar müzakere yoluyla çözülebilmekte hem de vergi gelirlerinin hazineye gecikmeden aktarılması sağlanabilmektedir. Bu alternatif çözüm kanalları hem yargıya iş yükü oluşturmaksızın tarafların vergi ödeme konusunda kararsızlıklarını azaltmakta hem de vergi ödeme konusundaki itiraz ve iddiaların doğrudan sunulmasını sağlamaktadır (Kızıltoprak, 2020: 107). Bu sayede uyumsuzlukların idari aşamada çözüme kavuşturulması ile mahkemelerin iş yükünün azalmasının yanında ortaya çıkması muhtemel yargılama maliyetleri de azalacaktır. Ayrıca uyumsuzlukların yargı aşamasında çözümünde ortaya çıkması muhtemel olan yargı karşısındaki zıtlama ve inatlaşmaları azaltılarak, mükelleflerle idare arasında kurulan iletişim bireyler ile devlet arasında barışa katkı sağlayacaktır. Böylelikle katı ve şekli bir uyumsuzluk çözümü yerine esnek, ılımlı ve tarafları zaman ve para kaybetmekten koruyan bir çözüm yoluna ulaşılabilecektir. Mükellefler, uyumsuzlukları bu yolla çözemediği takdirde ise, yargı yoluna başvuru hakkı mükellefe yüklenen ödevler karşısında, mükellefin sahip olduğu en önemli hak ve hukuki güvence olarak kalacaktır. Uyumsuzlukların idari aşamada çözüm yollarında asıl olan kazanmak ve kaybetmekten ziyade tatminkâr bir sonuç almaktır (Hepaksaz ve Avcı 2018: 762).

İzaha davet kavramına ve mükelleften izahat talep edilmesi uygulanması vergi sistemimizde ilk olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) 1996 yılında 4108 sayılı kanun ile kaldırılan, ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esaslı başlığını taşıyan GVK'nın 111. Maddesinde karşılaşılmaktadır. İlgili düzenleme, maddede sayılan mükelleflerin beyan ettikleri gayrisafi hasılat ile inceleme elemanlarınca tespit ve hesap edilen gayrisafi hasılatın arasında %20'den fazla fark bulunması halinde idarece tespit edilen gayrisafi hasılat üzerinden verginin tarh edilmesinin ön şartı olarak "... farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi ..." şeklindedir. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ilk düzenleme 01/09/2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere ve gelir vergisi mükelleflerinin vergiye uyumunu artırmak, idari yoldan vergi uyumsuzluklarını çözmek amacıyla 2016 yılında gerçekleştirilmiştir. İzaha davet uygulaması ile vergi idaresi, izaha davet kapsamında gelir vergisi mükelleflerinin beyanlarına dayanarak belirlediği hususları sorarak, mükellefleri beyanlarından kaynaklanan vergi matrahında değişiklik yapmaya veya belgelendirme yapmaya davet

edebilir. Bu davetlerin amacı, mükellef tarafından beyan edilen bilgi ve belgelerin doğruluğunu artırmak, vergilerin doğru ve tam bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktır (Sarılı, 2020: 73 – 74).

İzaha davet uygulaması, 6728 sayılı kanunla 15.07.2016 tarihinde yeniden düzenlenen Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi ile vergi mevzuatı içerisindeki yerini almıştır. İzaha davet uygulaması ile "yatırım ortamını iyileştirmek" amacının yanında idareye bilgi ve delile mükellef üzerinden kolayca ulaşım ispat görevini kolaylaştırma, mükellefe ise kendi bakış açısını idareye sunma ve böylece izahı kabul edilirse, incelenmeme/takdire sevk edilmeme ya da izahının kabul edilmediği en kötü ihtimalde dahi, indirimli vergi ziyayı cezasından yararlanma garantisi sağlayan bir kurum olarak düzenlendiği görülmektedir (Yavaşlar Başaran, 2017: 7). İzaha davet müessesesi ile mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet veren bir kısım fiillerinin, idarece özellikle teknolojik imkânlar kullanılarak tespiti sonrasında, ağır ve bürokratik bir idari işlem olan vergi incelemesine sevki yerine, mükellef tarafından düzeltme imkânı verilerek uyumsuzluğun kısa yoldan çözümü hedeflenmektedir.

2.1. İzaha Davet Uygulaması ve Gelişimi

Vergi idaresi, vergilendirme sürecinde toplumun genel menfaatlerini korumak adına gerek mükellefe sorumluluk olarak yüklenen bildirim ve beyan ödevleriyle, gerekse mevzuatta bulunan diğer bilgi toplama yöntemleri ile mükellefler ve sorumlular hakkında topladığı birçok veriyi depolamaktadır. Bu verilerin de yardımıyla gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda mükelleflerin beyanları ile toplanan verilerin örtüşmediği durumlar tespit edildiğinde mükelleflerle irtibata geçilmekte ve beyanlarının düzeltilmesi istenmekte ya da mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir. Mükelleflerin vergi incelemesine veya takdir komisyonlarına sevki, vergi idaresi açısından kamu alacağının gecikmesi, iş yükünün artması, mükellef açısından ise cezalı vergi tarhi gibi ek maliyetlere neden olmaktadır. Vergi sistemimize getirilen görece yeni ve kendine özgü bir yapısı olan "İzaha Davet" müessesesi ile idarenin yapmış olduğu tespit nedeniyle pişmanlık fırsatını kaçıran mükelleflerin doğrudan inceleme ya da takdir komisyonun sevk edilmesi yerine kendilerini bu yollar öncesinde izah etmek açısından bir ara basamak oluşturulmuştur (Rençber, 2018: 137).

Uygulama, 482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2017'de yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır. Yaklaşık iki yıllık bir uygulama sürecinin ardından değişiklikler gerçekleştirilmiştir. 482 no.lu tebliğ, 519 Sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin 01 Ocak 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesiyle mülga olmuştur. Uygulamanın sağlıklı bir değerlendirilmesinin yapılabilmesi amacıyla, VUK 370. maddesinde yapılan değişiklikler ile her iki VUK Genel Tebliği birlikte değerlendirilip farklılıkları vurgulanarak açıklanmaya çalışılacaktır.

VUK md. 370 üzerinde yapılan değişikliklerin, mükellefe izaha davet için verilen sürenin 15 günden 30 güne çıkarılmasından ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYYB) kullanımındaki maddi sınır konularından ibaret olduğu görülmektedir. Bu nedenle izaha davet

müessesinin yorumlanması 6728 sayılı kanundaki değişikliklerle beraber değerlendirilmelidir. Bilindiği üzere VUK 3. maddesi “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” şeklindedir. Bir kanun hükmünün gerçekte ne demek istediğinin belirlenmesi için gerçekleştirilen çabalar bütününe yorum, yorumun yapılması esnasında izlenen yol, araç ve usullere ise yorum yöntemi denilmektedir. Başlıca yorum yöntemleri, kanunların kelime yapıları, sözcüklerin dizilişleri ve anlamlarından hareketle açıklama getirmeyi amaçlayan sözel yorum, kanun hükmünün kanunlar sistematığı içerisindeki yerinden hareketle anlamlandırılan sistematik yorum, kanun hükmünün yürürlüğe girdiği tarihteki hedefini gerek dönemin şartlarının araştırılması ve gerekse kanunun oluşturulma aşamasındaki meclis tutanak ve tartışmalarından faydalanarak açıklama yapan tarihsel yorum ve kanun hükmünün uygulanmasıyla ulaşılmaya çalışılan amaca göre anlamlandırmayı çabalayan amaçsal yorumdur(Kızılot vd, 2006: 75).

Kanun metninde mükellefçe gerçekleştirilen izahın sonucunda vergi incelemesine sevk ya da izahın yeterli görülmesi ihtimallerinden birisinin gerçekleşeceği belirtilmektedir. Kanun hükmüne istinaden her iki tebliğde de “İzaha davet müessesesi... daha ağır müeyyidelerden korumaktadır” ibaresi korunmuştur (VUK 482 ve 519 sayılı GT). 519 no.lu tebliğin, mülga 482 no.lu tebliğdeki bu hükümleri aynen koruması düzenlemede herhangi bir amaçsal değişikliğe gidilmediğini göstermekle birlikte, bu amaç kapsamında değerlendirildiğinde ilk bakışta gereksiz inceleme veya takdir işlemlerinin önlenmesi ve mükelleflerin haksız, yorucu ve gereksiz işlemlere muhatap olmasının önüne geçilmesi ve uyuşmazlıkların azaltılması bakımından izaha davet düzenlemesinin oldukça yerinde olduğu kabul edilmektedir (Rençber, 2018: 137).

Mükelleflerin izaha davet müessesinden faydalanabilmesi için, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olması şartı aranmıştır. Ancak ön tespitin gerçekleştirilmesinde vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması (konuyla sınırlı olarak) ve ihbarda bulunulmamış olması şartları aranmıştır. Ayrıca kanun hükmünde ön tespitin yapılabilmesi için ilgili vergi ziyai'nın VUK md. 359'da sayılan vergi suçlarından kaynaklanmaması gerektiği ve 148.000 TL'yi (2022 yılı için, 522 no.lu GT) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan sahte belge kullanımıyla ilgili olmaması gerektiği belirtilmiştir.

519 sayılı VUK genel tebliğine göre ön tespit ve izaha değerlendirme komisyonları iki çeşittir. Birincisi, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklarını, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında (defterdarlıklar için defterdar veya defterdar yardımcısı), vergi dairesi başkanı tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşacaktır. Diğerisi ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen daire başkanlıklarında oluşturulacak Ön Tespit ve

İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek başkan dâhil üç vergi müfettişinden oluşmaktadır.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun görev ve yetkileri 519 sayılı VUK Genel Tebliğinde kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespit yapmak, ön tespit yazısını tebliğ etmek kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere göndermek şeklinde sıralanmıştır.

519 no.lu tebliğin a fıkrasında kanunun sıra numarasının belirtilmesi, b fıkrasına SMYİB vurgusunun eklenmesi ve c fıkrasında komisyonun nihai merci vurgusunun terk edilmesi(Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.), 482 no.lu tebliğden mükellefe daha etkin rol verilen bir ifadenin seçilmesi yönünden farklılaşmaktadır. İzaha davet müessesinin kapsamı mülga olan 482 sayılı VUK Genel Tebliğinde 16 başlıkla sınırlandırılmışken 519 sayılı VUK Genel Tebliği ile bu yöntem terk edilmiştir. VUK 341. maddede düzenlenen “Vergi Ziyai” tanımlanarak, ön tespit yapılan mükelleflerin belirlenen konulara ilişkin olarak izaha davet edilecekleri ifade olunmuştur. Ancak, ön tespit yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbar bulunan ya da vergi incelemesi başlatılan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükelleflere ilişkin olarak ön tespit yapılmayacağı ve bu mükellefler izaha davet edilmeyecekleri ilgili tebliğde vurgulanmaktadır.

İzaha davet yazısı, 519 no.lu genel tebliğde daha net ve anlaşılır bir yapıya kavuşturulduğu görülmektedir. Bu tespitimiz, mükellefçe yapılacak olan izahın yeterli olmaması veya vergi ziyayı sebebiyet verildiğinin anlaşılması halinde inceleme veya takdir komisyonuna sevk edileceği ifadesinin netleştirilmesi ifadesine dayanmaktadır. Bununla birlikte mükellefin izahta bulunmaması halinde izaha davet yazısının tebliğinde itibaren geçecek olan 30 günün ardından incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edileceğinin davet yazısından çıkartılarak ayrıca düzenlenmesi mükelleflerde olası kafa karışıklığını önleyeceği gibi müesseseden yeni haberdar olan mükellefler açısından davet amaçlı yazının tehditkâr bir üslup taşımaması algısına neden olma ihtimalini de engelleyeceği değerlendirilmektedir.

2.2. İzaha Davet Müessesesi Uygulamaları

İzaha davet müessesinin uygulanmasına yönelik sonuç ve amaçların tespiti için vergi idaremizin yayınladığı faaliyet raporları, performans programları ve stratejik planları incelediğimizde uygulamaya yönelik gelişmelerin şu şekilde olduğu görülmüştür.

2019 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı sorumluluğunda hazırlanan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında (2019-2021) Gönüllü Uyum Seviyesinin Yükseltilmesi ana bileşenin bir parçası olarak 5 numaralı eylemde sorumluluğun Gelir İdaresi Başkanlığında olmak üzere “Vergi kanunlarında yer alan ve pişmanlık, uzlaşma, izaha davet gibi mükellef lehine düzenlemelerin içeriği ve bunlardan nasıl yararlanılacağına yönelik bilgilerin

mükelleflere iletilmesi sağlanacaktır” ibaresi, Aralık 2021 takvimli hedef olarak yer almıştır(Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2019a).

İzaha davet müessesesi Gelir İdaresi Başkanlığınca 2019 yılında, 2109 – 2023 yıllarını kapsayan Stratejik Planda “Vergiye Gönüllü Uyumu Arttırmak” stratejik amacı kapsamında “İzaha Davet Müessesesi Etkin Kullanılacaktır” stratejik hedefi olarak belirlenmiştir. Performans göstergesi olarak izaha davet edilen mükellef sayısı ile elektronik ortamdan gönderilen onaylanmış beyanname sayısı belirlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2019b, 10). İzaha davet müessesinin ihdas edilme amaçları, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, vergilendirme sürecinde mükellef katılımının artırılması, vergi denetim süreçlerinin kısaltılması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu amaçlara yönelik elektronik uygulamaların etkin kullanımını hedeflenerek müessesenin sorumluluğu Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı ile Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'na bırakılmıştır. İzaha davet müessesinin Türk Vergi Mevzuatında yeni bir uygulama olması risk olarak tanımlanmakta ve müessese kapsamının genişletilerek faydalandırılacak mükellef sayısının artırılması stratejisi belirlenmiştir. Bu kapsamda, izaha davet müessesesinin etkinleştirilerek yaygınlaştırılması çalışmalarına ihtiyaç olduğu belirtilmekte ve plan dönemi boyunca gerek elektronik ortamdan gönderilen beyanname ve gerekse davet edilen mükellef sayılarına yönelik ilk üç yıl artan ve son iki yıl azalan bir seyir belirlenmiştir (GİB, 2019b: 69).

İzaha davet müessesesi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) faaliyet raporlarında ilk defa 2018 yılında yayınlanan 2017 yılı Faaliyet Raporunda, Vergi Denetim Kurulu Vergi Denetim Bilişim Sistemi(VDK-VEDEBİS) yazılımına eklenen modül ile üretilen sorguların gözden geçirilerek mükelleflerin izaha davetle veya vergi incelemesiyle sonuçlandırılması mümkün olan işlemlerinin ayrıştırılarak sorgularının ilgili Şube Müdürlüklerine devrinin sağlanacağı belirtilmektedir(Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB), 2018: 61). VDKB ‘nın 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında “İzaha Davet Müessesine Yönelik Çalışmalar” başlığı altında uygulama sonuçlarına yer verilirken 2020 ve 2021 yılları faaliyet raporlarında sadece VDK-VEDEBİS aracılığıyla üretilen sorguların ayrıştırılacağı belirtilmektedir. VDKB ‘nın 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında 07.03.2018 tarihinde oluşturulan İzah Değerlendirme Komisyonları (İZDK) mükellefler hakkında yapılan değerlendirme neticesinde aşağıdaki karar türlerinden uygun olanının alınacağını ifade etmektedir. İlgili kararlar;

- 1 Numaralı Karar: İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu
- 2 Numaralı Karar: İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı
- 3 Numaralı Karar: İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği
- 4 Numaralı Karar: Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu
- 5 Numaralı Karar: İlgili birime gönderilmesi şeklindedir (VDKB, 2019: 52, VDKB 2020: 46).

Tablo 1. İzaha Davet Komisyon Kararları

YILLAR	KARAR TÜRÜ			TOPLAM
	1 Numaralı Karar	3 Numaralı Karar	5 Numaralı Karar	
2018	1.142	560	2.719	4.421
2019	1.670	622	2.379	4.671

Kaynak: VDKB 2018 – 2019 Faaliyet Raporları

Tablo 1’ de İzaha Davet Komisyon kararları görülmektedir. Kararlar incelendiğinde 1 ve 3 numaralı kararlar ile toplam karar sayısında 2019 yılında 2018 yılına göre artış görülmekteyken 5 numaralı kararda azalış görülmektedir. Bu durumun mükelleflerin İzaha Davet uygulamalarını zaman içerisinde kendi lehlerine kullanımını arttırabileceklerini gösterdiği değerlendirilmektedir. Tabloda 2 ve 4 numaralı kararlara yer verilmeme nedeni ilgili kararların ara karar olmalarından, mükelleflerin eylemlerine göre 1, 3 ve 5 numaralı karara dönüşmesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 2. İzaha Davet Uygulama Sonuçları

YILLAR	ARTTIRILAN MATRAH	ARTTIRILAN VERGİ	ÖDENECEK VERGİ	ÖDENEN VERGİ	ÖDENECEK ZAM	ÖDENEN ZAM
2018	43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452
2019	63.426.566	10.499.394	8.022.013	5.169.109	3.553.972	2.398.102
TOPLAM	106.800.423	16.536.338	12.971.912	8.718.475	6.819.438	4.298.554

Kaynak: VDKB 2018 – 2019 Faaliyet Raporları

Tablo 2’de İzaha Davet Müessesinin 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin uygulama sonuçları görülmektedir. İzaha Davet Müessesesi ile vergi idaresi iki yılda toplam 106.800.423 TL değerinde matrahta, 16.536.338 TL değerinde vergide artırım gerçekleştirerek mükelleflere toplamda 12.971.912 TL vergi ve 6.819.438 TL 6183 sayılı AATUHK’ un 51. Maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranında izah zammı tahakkuk ettirmiştir. İlgili tahakkuklar neticesinde vergi idaresi iki yılda toplam 8.718.478 TL vergi ve 4.298.554 TL izah zammı tahsilatı gerçekleştirmiştir. Tahakkuk/tahsilat oranları açısından yaklaşık olarak verginin aslı için 2018 yılında %71,7 ve 2019 yılı için %64,4 izah zammı açısından 2018 yılında %58,2 ve 2019 yılı için %67,5 toplamda ise vergiler için %67,2 ve izah zammı için %63 oranları gerçekleşmiştir (VDKB, 2019: 52, VDKB 2020: 47).

VDKB 2022 yılı Faaliyet Raporunda İzaha Davet Müessesine yönelik çalışmalar şunlardır. VDKB bünyesinde, 07.03.2018 tarihinde GİB makamının olurları

ile yürürlüğe giren “İzah Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge” kapsamında 1 tanesi merkezi, 22 tanesi daire başkanlığı olmak üzere toplam 23 tane Ön tespit ve İzah Değerlendirilme komisyonu (İZDK) oluşturulmuştur (VDKB, 2019: 33). Mezkûr komisyon gerçekleştirdiği tespitler kapsamında mükellefleri izaha davet veya SMİYB tespit yazısını haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini ve kendisine gerçekleştirilecek izahların değerlendirilmesini gerçekleştirmekle görevlendirilmiştir (VUK 519 Sıra Numaralı Genel Tebliğ). VUK 370’inci maddesinin b bendinde düzenlenen “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiili” kapsamında olan mükelleflerin izaha davet süreci VDK ve GİB tarafından birlikte yürütülmektedir. Bu kapsamda 2022 yılında 53.175 SMİYB kullanımı tespit edilerek ilgili mükelleflerin izaha daveti sağlanmıştır (VDKB, 2019: 64). VDKB 2022 yılı faaliyet raporunda İzaha davet Müessesine dair rakamsal bir büyüklük bulunmamaktadır.

İzaha Davet Müessesesi, Gelir İdaresi Başkanlığınca 2019 – 2023 yılları arasında düzenlenen performans programlarında, 2109 – 2023 yıllarını kapsayan Stratejik Planda “Vergiye Gönüllü Uyumu Arttırmak” stratejik amacına uygun olarak “İzaha Davet Müessesesi Etkin Kullanılacaktır” stratejik hedefi ile performans göstergesi olarak izaha davet edilen mükellef sayısı ile elektronik ortamdan gönderilen onaylanmış beyanname sayısı şeklinde yer almıştır. Bununla birlikte 2020 – 2023 yılları performans programlarında Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Programı, Vergiye Uyum ve Denetim alt Programında “Vergi denetimi aracılığıyla vergiye gönüllü uyumu desteklemek ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek” hedefi Denetim Ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı’nın sorumluluğunda yine elektronik ortamda gönderilen onaylanmış beyanname sayısı ile izaha davet edilen mükellef sayısı performans göstergesi olarak belirlenmiştir (GİB, 2019 – 2023).

İzaha Davet Müessesesi açısından GİB Faaliyet Raporları tarandığında 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında, müessese işletilebilmesi için ihtiyaç duyulan yazılım ve mevzuat çalışmalarının devam ettiği ve dolayısıyla planlanan hedeflere ulaşamadığı görülmektedir (GİB, 2020b – 2021b). 2021 yılında, izaha davetin kapsam ve usulü ile kullanılacak belge ve yazılımın tamamlandığı, pilot çalışmalarının başlandığı görülmektedir (GİB, 2022: 135). 2022 yılına ait faaliyet raporunda izaha davet uygulaması sonuçları sadece mükellef sayılarının belirtilmesi şeklindedir. Raporda, 53.558 mükellefin SMİYB kullanım fiili, 38.351 mükellefin devleti çeşitli sebeplerle vergi ziyana uğratmaları sebebiyle toplamda 91.939 mükellefin haklarına ön tespit yapılarak tebliğ edilmek üzere İZDK gönderimin gerçekleştirildiği belirtilmektedir (GİB, 2023: 122). İlgili mükelleflerin ne kadarlık vergi ve izah zammı tahakkuk ettirildiği, ne kadarlık bir ödemenin gerçekleştirildiği bilgisi yer almamaktadır. Bunun yanında tüm vergi idaresince çeşitli rapor ve programlarda önemsendiği ifade edilen izaha davet müessesinin vatandaşla tanıtım faaliyetlerine de raporda yer alan GİB internet sitesinde “İzaha Davet Uygulaması Broşürü” oluşturulduğu bilgisinden anlaşılmaktadır (GİB, 2023: 90).

2.3. İzaha Davet Uygulamasının Değerlendirilmesi

Yukarıda işleyiş ve gelişimin açıklandığı izaha davet müessesine yönelik yapılan çalışmalar tarandığında müessese amaçlarının genel olarak;

- Ziyaa uğratılmış verginin mümkün olan en az emek ve zaman harcanarak tahsil edilmesini sağlamak,
 - İdarenin, zamanını daha etkin ve verimli olabileceği alanlara da kullanılmasını sağlayarak idareyi gereksiz iş yükünden kurtarmak,
 - Mükellefler ile idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların sayısını azaltmak,
 - Mükelleflerin vergilendirme süreçlerine daha aktif katılımlarını teşvik etmek beyana dayalı olarak vergi mahiyetini ortaya çıkarmayı kolaylaştırmak,
 - Mükellefi İzaha Davet vasıtasıyla daha ağır yaptırımlardan korumak ve gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçmek, mükelleflerin haksız ve gereksiz işlemlerle karşı karşıya kalmalarını engellemek,
 - Vergiye gönüllü uyumu artırmak,
 - Vergi idaresinin ve idari yargı organlarının dava yüklerini azaltmak,
 - Kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt altına almak,
 - Denetimin etkinliğini güçlendirmek,
 - Ülkenin makroekonomisine katkıda bulunmak
- olarak sıralandığı görülmektedir(Türkay, 2017:4, Erdem, 2017: 151, Ceyhan ve Turan, 2019: 34, Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 44, Ceyhan, Turan, 2019: 34, Çiçek ve Güneş, 2019: 15, Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 59, Uzunöner, 2019: 12-13 Gezer ve Gezer, 2017: 111.).

İzaha Davet müessesinin bu amaçlarının, uygulamanın sağlıklı ve düzgün bir şekilde hayata geçirilmesi şartıyla faydalı olacağını kabulü gerekmektedir. Fakat izaha davet kurumunun bünyesinde birtakım riskler barındırdığı dolayısıyla tüm bu avantajlarının yanında dezavantajlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Öncelikle müessese dürüst mükelleflerin idareye olan güvenin sarsılmasına neden olabilecek ve dolayısıyla dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalmasıyla birlikte mükellefler vergi kanunlarında öngörülen yaptırımlarda ki zayıflama sebebiyle vergi ziyana sebebiyet verme noktasında cesaretlenme, vergi uyum oranlarını azaltma gibi yöntemlere yönelebileceklerdir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:65). Bununla birlikte izaha davet müessesine getirilen bir diğer eleştiri de izaha davet edilecek mükelleflerin belirlenmesinde idareye tanınan yetkinin genişliğinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki aynı eylemleri gerçekleştiren mükellefler açısından uygulamada farklılıklar söz konusu olacak mıdır? Hakkında ön tespit gerçekleştirilen ile ön tespitte bulunulmayan/bulunulamayan mükelleflerin kanunlar önünde eşitliği sarsılmayacak mıdır? Çünkü izaha davet müessesinden faydalanan/faydalandırılan mükellef vergi ziyayı cezasını daha düşük oranla ödemektedir (Yavaşlar Başaran, 2017: 13). SMİYB açısından da aynı eleştiri daha sert bir şekilde dillendirilebilir. Çünkü SMİYB ön tespitinde, kanunlarca belirlenen sınırlar nedeniyle çok küçük farklarla izaha davet kurumundan faydalanma/faydalanmama durumlarının gerçekleşeceği kaçınılmaz bir realitedir.

İzaha davet müessesesi, sistematik ve tarihsel yorumlar açısından değerlendirildiğinde öncelikle uygulamanın, 77

asıl ve 2 geçici maddeden oluşan ve 18 farklı kanunun çeşitli maddelerinde değişiklik yapan 6728 sayılı kanun kapsamında düzenlendiğini ve bu kanunun bir torba kanun olduğunu dikkate almak gerekmektedir. Her ne kadar torba kanunlar da diğer kanunlardaki maddelerde olduğu gibi meclis genel kurulunda ayrı ayrı görüşülerek oylansa da birbiriyle bağlantısız birçok asli düzenleme, sınırlı bir zaman diliminde sınırlı sayıda gerçekleştirilen oturumlarda görüşülerek oylanması kanun yapma tekniği açısından sakıncalıdır.

Nitekim, izaha davet müessesinin kanunlaşma sürecinde Plan ve Bütçe Komisyonunda izaha davet kurumuna ilişkin olarak kanun tasarısına muhalefet şerhi verilmiş, önerilen düzenlemelerin yatırım ortamlarını iyileştirme amacından uzak olduğu, yatırım ortamlarının iyileştirilebilmesi için gerekli düzenlemelerin keyfilikten uzak, objektif kriterlere dayanması gereği vurgulanarak mükelleflere farklı muamele yapılabilme olasılığının altı çizilmiştir. Ayrıca izaha davet müessesesi ile vergisini doğru beyan ederek ödeyen mükellef ile izaha davetten yararlanarak daha az vergi ödeyen mükellef arasında bir eşitsizlik yaratacağı iddia olunmuştur. Söz konusu eşitsizliği yanında vergi idaresinin “somut delilleri kuşku karine” şeklinde gösterebileceği ve mükellef aleyhine mesnetsiz karineler kullanılarak mükellefi beyanname vermeye veya düzeltmeye zorlayabileceğine dikkat çekilmektedir. Bu eleştiriler, kanun taslağındaki düzenlemenin belirsizliklerle dolu olmasına ve belirsizliklerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen çok geniş yetkilerle aşılmaya çalışılmasının hukuka uygun olmamasına bağlanılarak kanun taslağının 22. maddesinde yer alan izaha davet düzenlemesine karşı olunduğu bildirilmektedir (Odçıkın, 2021: 19; TBMM PBKR 2016: 56 - 83).

Torba yasa uygulamalarının tercih edilme sebebi, meclisin tek seferde birden fazla kanunda değişiklik yapmasına imkân veren yapısından kaynaklanmaktadır. Fakat başta kanun hükmü üzerinde meclis denetiminin zayıflatılması riski olmak üzere kanunların geniş bir içeriği sahip olması meclisin kanunun bütünü üzerindeki denetimini zorlaştırmakta ve özellikle vergi hukuku açısından olmak üzere kanunlarda yer alan temel ilkelerle uyum olmayan düzenlemelerin yürürlüğe girme riskini de bünyesinde barındırmaktadır (İba, 2011: 200).

İzaha davet müessesesi, VUK’un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı ikinci bölümünde yer alan 370. maddesi altında düzenlemesine yönelik olarak ortaya çıkardığı, tüm hukuki sonuçlar göz önünde bulundurulmadan sadece tek bir özelliğine odaklanıldığı ve düzenleme yerinin kanun sistematigi açısından doğru belirlenmediği şeklinde eleştiriler de yapılmaktadır. Söz konusu görüş sahipleri izaha davetin gerçek amacı ziyaa uğradığına dair emareler bulunan verginin tahsilini sağlamak olduğunu, bunu da izaha davet edilen mükellefe vermediği beyannamesini verme, eksik ya da yanlış verdiği beyannamesini ise duruma göre tamamlama veya düzeltme imkânı vererek gerçekleştirdiğinden bahisle düzenlemenin VUK’un birinci kitabının “Tarih ve Tahakkuk Usulü” başlıklı ikinci kısmında yer alması gerektiği ifade edilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2017: 85; Candan, 2016, Rençber, 2018:142). Fakat yapılan eleştiri de olduğu gibi öneride de izaha davet müessesinin bir özelliğine ağırlık

verilerek öne çıkartılması söz konusu olmaktadır. Bu duruma yönelik bizimde katıldığımız bir görüşte uygulamanın bulunduğu yerden ziyade altında yer aldığı başlığın kapsayıcılığını arttırılmasıdır (Odçıkın,2021: 24).

İzaha davet müessesine ilişkin yapılan bir diğer eleştiri, uygulamanın ağırlık verilmesi gereken özelliğin, “delile ulaşma” olması gereği üzerine olduğundan yola çıkılarak gerçekleştirilmektedir. İzaha davet müessesesi, VUK md. 148’de düzenlenen “bilgi verme” ile karşılaştırılarak üç açıdan farklı olduğu vurgulanmaktadır. Birincisi, elde edilecek bilginin objektif-sübjektif yönüyle ilgili olarak müessesenin sadece mükelleften alınan bilgi ve ön tespitle sınırlandırılması eleştirilmektedir. İkinci olarak bilgi verilip verilmemesinin doğuracağı sonucun izaha davet müessesinde müeyyideye bağlanmamış olması ve son olarak idarenin elde ettiği bilgilere ilişkin ne yapacağına kurala bağlanmış olmasına yöneliktir. Buradan hareketle izaha davet müessesesi 482 no.lu VUK genel tebliği ile birlikte değerlendirilerek delile ulaşmadan çok bir yanda havuç (indirimi vergi, zıya cezası), diğer yanda sopa (vergi incelemesine alınma ya da takdir komisyonuna sevk edilme) gösterilerek, dürüst mükellefin -idarenin bakış açısına göre- yapılması gerekeni güya kendiliğinden yapmasını (beyanname verme ya da beyanname -idareye göre eksik ya da hatalı olan kısımları- tamamlama ya da düzeltme) sağlamaya yönelik bir araç olarak kullanılacağı izlenimi yarattığı belirtilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2017:7). Fakat izaha davet müessesinin amaçları dikkate alındığında eleştirinin uygulamanın bir özelliğine aşırı odaklanmaktan kaynaklandığını ifade etmek mümkündür. Çünkü izaha davet müessesinin işleyişinde ön tespit gerekli/zorunlu bir özellik olmakla birlikte uygulamanın temel amacı değil, amaca ulaşmakta kullanılan araçtır. Vergi uyumsuzlukları, vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan idare ve vergi ödevlisi arasındaki uyumsuzlukları ifade eder (Odçıkın, 2021:71). İzaha davet uygulamasının vergi sisteminde ve VUK özelinde nereye konumlandığının iyi anlaşılabilmesi için, uygulamanın bir uyumsuzluk halinde VUK’ta yer alan ve vergi uyumunu artıran diğer idari çözüm uygulamalarıyla karşılaştırılması, benzer ve farklı yanlarının ortaya konulması gerekmektedir.

3. İZAHA DAVET UYGULAMASININ DİĞER İDARİ ÇÖZÜM YOLLARIYLA KARŞILAŞTIRILMASI

Alternatif uyumsuzluk çözüm yöntemleri, yargı sistemin yerini alan ve yargı sistemiyle rekabet hâlinde olan bir çözümler süreci değildir. Söz konusu yöntemler, devletlerce vatandaşlarına, uyumsuzluk süreçlerine dâhil olarak kendi iradeleriyle menfaatlerini dengeleme ve haklarını korumalarını sağlama amacıyla oluşturulmuş yargı yolunun dışında uyumsuzlukların çözümüne alternatif oluşturan, küçük çapta olan ve kamu düzenini ilgilendirmeyen uyumsuzlukların, adli bir soruna dönüşmeden çözümünü sağlayan yöntemlerdir.

Alternatif uyumsuzluk çözüm yöntemlerinin karakteristik özellikleri ise, süreç sonunda bağlayıcı olmayan tavsiyelerde bulunulması ve yine süreç sonunda uzlaşma sağlanamaması hâlinde yargıya başvuru hakkının korunuyor olmasıdır. Alternatif uyumsuzluk çözüm yöntemlerinin, mahkeme sürecine nazaran başlıca olumlu yönleri; tarafların uyumsuzluk çözüm sürecine doğrudan katılarak sonucun elde

edilmesinde egemen olmaları, çözüm sürecinde gizlilik ilkesinin geçerli olması sayesinde taraflar arasındaki ilişkilerin daha az zararlı devamına fırsat sunması, uyuşmazlıkların daha az maliyetli ve daha hızlı çözüme kavuşturulması, tarafların haklılığından çok menfaat dengelerinin gözetilerek geçmişten ziyade geleceğe yönelik her iki tarafın da tatmin edilmesini amaçlayan (kazan-kazan) bir anlayışın egemen olması ve daha esnek ve daha ılımlı bir çözüme ulaşılmasıdır (Bulur, 2007: 31-33). Uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın idari aşamada çözümlenmesinin Vergi Hukuku açısından bakıldığında, tüm bu genel faydaların yanına devlet alacağı minimum maliyetle ve hızlı tahsili, idare çalışanlarının özellikle denetim üzere iş yükünün azaltılması, mükellef ve vergi idaresi arasında güven tesis edilmesi ve aynı zamanda yatırımcı olan mükelleflerin huzursuz edilmemesi gibi ilave faydalar uyuşmazlıkların çözümünde alternatif uygulamalara yönelmeyi sağlamaktadır. Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenme çabasının uzun zaman alması nedeniyle hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin kaynaklarını etkin ve verimli kullanmalarına engel olmaktadır. Bununla birlikte, vergi idaresinin bir numaralı paydaşları mükelleflerdir. Vergi idarelerinin mükelleflerle kurduğu ilişki, mükelleflerin vergi uyumu gösterip göstermeyeceği konusundaki davranış şekillerini ve dolayısıyla vergi gelirlerini etkilemektedir. Mükellefler vergi idaresi ile karşılıklı etkileşimlerinin neden ve sonuçlarına göre hareket etmektedirler. Vergi idaresinin mükellef davranışlarını hesaba katmadan, önyargılı, baskıcı ve zorlayıcı uygulamaları; mükelleflerin vergi kanunlarına uymamalarına, vergi idaresine itaat etmemelerine yönelik daha güçlü davranışlar sergilemesine neden olmaktadır. Diğer taraftan genel olarak devletin, özellikle de vergi idaresinin mükellefe yönelik sunduğu hizmetlerin nitelikleri, vergi sistemlerinin basitliği, vergi idaresince mükellefe sağlanan kolaylıklar gibi birçok eylem mükelleflerin vergi kanun ve kurallarına uyumunu etkilemektedir (Çiçek, Çiçek ve Şahin İpek, 2019: 241).

Mali literatüre Kirchler ve Alm (2012) tarafından vergi iklimi olarak kazandırılan yaklaşıma göre mükellefin vergi uyum kararı, vergi mükellefleri, siyasi iktidar, vergi idaresi ve muhasebecilerin arasında şekillenen vergi ilişkisine göre şekillenmektedir. Vergi iklimi çerçevesinde siyasi iktidar tarafından şekillendirilen vergisel düzenlemelerin kanunlar çerçevesinden uygulanmasından vergi idaresi sorumludur. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan ilişki neticesinde, vergi idaresi, vatandaşları toplumun bir parçası olarak görüp mükellef yanlısı bir tutum benimsediğinde, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki saygı, anlayış ve iş birliğinin artmasıyla birlikte mükellefin vergi uyumu da artacaktır. Bu tür vergi iklimi sinerjik iklim olarak adlandırılmaktadır. Vergi mükellefleri ile idare arasında ortaya çıkması muhtemel diğer ilişki türü de zıt vergi iklimidir. Zıt vergi iklimi, vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki ilişkinin zora/cebrî uygulamalara dayanan ve uyum maliyetlerinin her iki taraf açısından arttığı ilişki türüdür. Zıt vergi iklimi, mükelleflerin vergi idaresine olan güveninin sarsılmasına, şeffaflığın yitirilmesine, sadakat ve dürüstlüğü azalmasına sonuç olarak vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Güven eksikliği hisseden mükellefler, vergisel düzenlemelere karşı direnç göstererek hukuki düzene uyum sağlamaktan kaçınmaktadırlar (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 113 – 114).

Tüm bu sayılan hususların sonucunda vergi sistemimizde hali hazırda mevcut olan uyuşmazlık çözüm müesseseleri olan pişmanlık ve ıslah uygulaması, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler, cezada indirim ve uzlaşmaya yönelik birtakım değişiklikler gerçekleştirilerek vergiye uyum düzenlemelerinde revizyona gidilmiştir. İlgili değişikliklerle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu aşamalı bir şekilde artırmak, vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkması muhtemel ihtilafları en aza indirmek amaçlanmaktadır. İlgili değişiklikler bütün olarak değerlendirildiğinde, düzenlemelerin mükelleflerin vergi incelemesine başlamadan önce, vergi incelemesi sırasında, vergi incelemesi sonrasında ve yargı aşamasında olmak üzere her aşamada vergi uyumlarının artırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu nedenle söz konusu düzenlemelerde yapılan değişikliklerin tamamını aşamalı uyum modeli olarak adlandırmak mümkündür (Gündüz, 2019:51).

Aşamalı uyum modeli ile mükelleflerin vergiye uyumu aşamalı şekilde öngörülen müesseseler aracılığıyla artırılarak; vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkması muhtemel ihtilafların en aza indirgenmesi, denetim alanındaki sınırlı insan kaynağının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, ihtilafa konu vergi ve cezaların ödenmesine bağlı olarak tahsilatta etkinlik sağlanması, amaçlandığı anlaşılmaktadır (Gündüz, 2019: 51 – 59). İdari çözüm yollarından, özellikle nitelik bakımından pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve izaha davet kurumları arasında büyük benzerlikler bulunduğu sonucuna varılabilir. Fakat bu müesseseler arasında farklılıklar da söz konusudur. Şöyle ki; pişmanlık ve ıslah ile izaha davet kurumu arasında temel benzerlik ikisinin de kümülatif niteliğe sahip olmayıp olay bazlı olmasıdır. Uzlaşma ile temel fark ise uzlaşma kümülatiftir. Pişmanlık ve izaha davet kurumlarının ikisinin de özünde mükellefe dönemin tamamı için değil, dönem içerisinde gerçekleşen bir vakaya yönelik imkân yaratılması vardır. Oysa uzlaşmada mükellef ile vergi idaresi dönem matrahı ve buna isabet eden vergi üzerinde uzlaşmışlardır (Uzunöner, 2019:54).

3.1. Pişmanlık ve Islah Uygulamasıyla Karşılaştırma

VUK'nın 371. maddesinde hüküm altına alınmış olan pişmanlık ve ıslah müessesesi gerek vergi cezalarını ortadan kaldıran gerekse vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir yol olarak Türk Vergi Mevzuatı içinde yer almaktadır (Ak ve Ekeryılmaz, 2016:4). Pişmanlık kurumunun amacı mükellefleri sert hükümlerine karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefleri idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamaktır (Apalı, 2017:219).

Pişmanlık ve ıslah uygulamasının şartları olarak; beyandan önce bir ihbar olmaması, vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, pişmanlıkla beyan edilen verginin 15 gün içinde pişmanlık zammıyla beraber ödenecek olması sayılmıştır. İlk iki şart olduğu gibi izaha davet uygulamasında da mevcut olmakla beraber, iki uygulamanın ayrıştığı ilk nokta ödeme şartıdır. Asıl ayırıcı nokta ise pişmanlık ve ıslah uygulaması, mükellefin eksiklerini kendisinin tespit ettiği ve kendi

beyanıyla sonuçlanan bir uygulama iken, izaha davet uygulaması idare ve mükellefin karşılıklı etkileşim içerisinde bulunduğu bir uygulamadır. Bunun yanında izaha davet uygulamasında 0,20 oranında vergi ziyayı cezası bulunmakta iken, pişmanlık ve ıslah uygulamasında bu ceza kesilmemekte, yalnızca usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Her iki uygulamada da bulunan “ihbarda bulunulmamış olma” şartını değerlendirmek gerekirse, bu şart mükellef üzerinde uyumu artırıcı bir baskı düşüncesi yaratmaktadır. Bu ön şart, eğer mükellefin vergi ziyasını doğuran fiilin başkası tarafından ihbar ile ortaya çıkarsa daha fazla cezaya muhatap olacağından, mükellefe acele bir şekilde beyanda bulunma düşüncesine davet etmekte, mükellefi bu yönde baskı altına almaktadır. Bu yönüyle haklı bir şart olduğu tabiidir. Ancak diğer yönden bakıldığında idare, mükellefin vergiyi ziyayı doğuran fiilini ister kendi tespitiyle ortaya çıkarsın, ya da ihbar yoluyla ortaya çıksın, hazineye girecek olan tutarda bir şey değişmeyecektir. Yine mükellefin kendi iradesiyle ek beyan vermesiyle de (pişmanlıkla beyan veya düzeltme beyanı şeklinde) hazineye giren vergi de bir değişiklik olmamaktadır. Değişen tek şey sadece vergi ziyayı cezalandırır. Dolayısıyla hem pişmanlıkla verilen beyannamelerde, hem de izaha davet uygulamasında bir ön şart olan “ihbarda bulunulmamış olması” şartı vergi uyumunu bozan bir şarttır. Eğer bu uygulamalardan maksat, gerçekten vergi uyumunu artırmak ve idareye iş yükü doğuracak olayları kısa yoldan çözmek ise, bir olayda herhangi bir ihbar bulunması ne idarenin ne de mükellefin elini güçlendirecektir. Eli güçlenen sadece ihbarda bulunan olacaktır. Dolayısıyla bir vergi ziyasının varlığının ne idarenin yaptığı ön tespitle öğrenilmesi, ne de ihbarla ortaya çıkması arasında bir fark bulunmamaktadır.

Özetle “ihbarda bulunulmamış olma” şartının her iki uygulamada da kaldırılması, bunun yerine tüm tarafların hakkını koruyan alternatif uygulamalara geçilmesi düşünülebilir. Şartın kaldırılması durumunda ihbarcıların hak kaybına uğrayacağı tabiidir.

3.2. Uzlaşma Uygulamasıyla Karşılaştırma

Ülkemizde uzlaşma kurumunun işletilmesinden; kamu alacağının erken tahsil edilmesi, uyuşmazlıkların hızlı çözümü veya yargıya intikallerin azaltılarak yargı yükünün hafifletilmesi, mükelleflerin vergilemeye ilişkin şüphelerinin giderilmesi, yapılan idari işlemlere yükümlünün de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde tesisi vb. katkılar beklenmektedir. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir. Yükümlülerden kaçakçılık cezasına muhatap olanlar da bu cezanın psikolojik etkisinden kurtulmak açısından uzlaşmada samimi ve istekli davranışları sayesinde vergi idaresi ile mükellefin arasında bir güven ortamı kurulmasını sağlamaktadır (Armağan, 2007:176).

İzaha davet uygulaması ile uzlaşma arasında sonuç bakımından benzerlik taşımakla beraber, mükellef için hangisinin daha avantajlı olduğu konusunda kıyaslama yapabilmek için ancak uzlaşmada indirim konusu yapılacak (idare tarafından vazgeçilen) verginin oranının ne olduğuna bağlıdır. Ancak yine de genel olarak bilindiği üzere

uzlaşmalarda ceza tutarlarından yüksek oranlarda indirim yapılmakta, vergi asıllarında indirim olmamaktadır. Dolayısıyla mükellef açısından uzlaşmadan faydalanmak izaha davet uygulamasına göre riske girmek demektir. Daha önemlisi izaha davet uygulamasından faydalanmamak ve akabinde vergi incelemesine tabi tutulmak olası vergi suçlarının tespitini de ortaya çıkarabilir. Bu sebeple mükelleflerin izaha davet uygulamasını tercih edeceği tabiidir.

3.3. Diğer İdari Çözüm Uygulamalarıyla Karşılaştırma

Mükellefler geciktirdikleri veya yapmadıkları vergi beyanlarını, vergi ziyayı cezası kesilmemesi nedeniyle genellikle pişmanlık ve ıslah uygulamasına dayanarak vermekle beraber, bu şekilde yapılan beyanın akabinde ödeme şartını ihlal edebilmektedirler. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının %50 si kıyaslanarak miktar itibariyle en ağırı resen kesilir (Sancar, 2019:191). Kanuni süresinden sonra beyannameler esasen doğrudan da verilebilmekte iken, pişmanlık ve ıslah uygulamasında vergi ziyayı cezası olmadığı için öncelikle bu uygulama tercih edilmektedir. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler VUK'nın 30. maddesinde re'sen tarhiyat olarak tanımlandığı için mükelleflerin bu şekilde verdikleri beyannameler sonucu tarh edilen vergiler için VUK. ek madde 1 uyarınca uzlaşma hakkı bulunmaktadır. Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için VUK'ta herhangi bir şart öngörülmemiştir. Mükellefler istedikleri zaman yukarıda tanımlandığı şekliyle %50 oranında vergi ziyayı cezasına veya usulsüzlük cezasına razı oldukları müddetçe (uzlaşma hakları tabiidir.) bu beyannameleri verebileceklerdir. Dolayısıyla bu şekliyle izaha davet uygulamasından ziyade pişmanlık ve ıslah uygulamasına daha yakınsak olduğu ve mükellefin daha çok manevra alanının bulunduğu söylenebilir.

Son olarak VUK'ta yer alan cezada indirim uygulaması md. 376'da düzenlenmiş, 2020 itibariyle bu uygulamada uzlaşma uygulamasıyla paralel olarak revize edilmiştir. Söz konusu uygulama, uzlaşmaya alternatif bir uygulama olarak öteden beri var olmakla beraber, yapılan değişikliklerle farklı bir şekil almıştır. Böyle ki artık uzlaşmaya bir alternatif değil, uzlaşmayla beraber uygulanabilecek bir çözüm müessesesi olmuştur. Cezada indirim uygulaması, 2020 itibariyle uzlaşmanın akabinde yapılacak ödemeler dolayısıyla mükellefe ek indirim sağlamaktadır. Uzlaşılan verginin %75'i eğer bir ay içerisinde ödenirse geri kalan %25 silinmektedir.

4. TARTIŞMA VE SONUÇLAR

2016'da sisteme dâhil olan izaha davet uygulaması mükelleflerden tarafından henüz tam kavranmamıştır. Zira diğer idari çözüm yollarıyla beraber değerlendirildiğinde, mükelleflerin tüm yollara hâkim olması ve kendileri için en iyi çözüm yolunu seçmeleri gerekmektedir. İdare açısından bakıldığında ise tüm bu uygulamaların idarenin ihtiyaçları doğrultusunda ihdas edildiği, bazı uygulamaların revize edilerek tekrar sisteme dâhil edildiği görülmektedir. Bu sebeple karmaşık bir hal alan idari çözüm yollarının Türk Vergi Hukuku'nda bir toparlanmaya ihtiyacı bulunmaktadır.

Tüm bu uygulamalar mükelleflerin hakları da gözetilerek daha sistematik bir hal ile yeniden gözden geçirilmelidir. Ayrıca izaha davet müessesinin uygulama sonuçları, ne kadarlık vergi ve ceza tarhının yapıldığının şeffaf olarak izlenilememesi günümüz kriterleri açısından olumsuz bir durumdur. İzaha davet müessesinin 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin uygulama sonuçları VDKB faaliyet raporlarında izlenilebilirken sonraki yıllar için bu şekil bir izleme şansının olmaması ne VDKB ne de GİB' in rakam paylaşmaması vergi idaresinin şeffaflık, hesap verebilirlik ilkelerine ters düşmekle birlikte mükellefler arasında herhangi bir adaletsizliğin olup olmadığını sorgulanabilir hale getirmektedir. Bununla birlikte İzaha davet müessesine idarece atfedilen onca öneme rağmen uygulanmaya girişinin, mevzuat ve yazılım hazırlıklarının uzun sürmüş olması da olumsuz görülmektedir. İzaha davet müessesinin mükelleflere tanıtımının yeterli düzeyde gerçekleştirilememesi, uygulamadan faydalanan ve faydalanamayan mükelleflerin idarece eşit ve adil bir vergilendirmeye tabi olup olmama noktasında vergi idaresine olan güvenlerini sarsma riskini taşımaktadır.

KAYNAKLAR

AK, A, EKERYILMAZ, Ş, (2016), Türk Vergi Hukuku'nda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi, Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 2,

APALI, İ, (2017), Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları, Mali Çözüm Dergisi, 27 (Mart-Nisan), 211-220.

ARMAĞAN, R, (2007), Vergi uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, 153, 160-178.

ARMAĞAN, R, (2009), Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, Maliye dergisi, 156, 199-218.

BOZDOĞAN, D, ÇATALOLUK, C, (2018), Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, Journal Of International Management, Educational and Economics Perspectives, 6(1), 42-56.

BULUR, A, (2007), Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi, Ankara Barosu Dergisi, 4: 30-46.

BUYRUKOĞLU, S, TOPARLAK, E, (2018) Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 5.1: 57-68.

CEYHAN, A, TURAN, E, (2019), Kayıt Dışı İlişkinin ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi, Vergi Raporu, 235, 30-49.

CANDAN, T, (2016), Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, 03.05.2023 tarihinde, turgutcandan.com., adresinden alındı.

ÇİÇEK, H, G, GÜNEŞ, B, (2019), Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem:

İzaha Davet Müessesesi, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 17, 12-29

ÇİÇEK, S, ÇİÇEK, H, G, ŞAHİN-İPEK, E, A, (2019), Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri, Sosyoekonomi Dergisi, Vol.27(39), 223-244.

DİDİNMEZ, İ, SEÇİLMİŞ, E, (2018), İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumuna Üzerine Etkileri, AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 18 Cilt 18, Sayı 2, 105-128.

DOĞAN, A, KABAYEL, M, (2018), Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması, Vergi Raporu, 224, 58-66.

ERDEM, T, (2017), Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum" İzaha Davet", Vergi Sorunları Dergisi, 40 (347): 150-161.

GEZER, A, GEZER, Y, A, (2017), Vergi Uygulamalarında Yeni Bir Müessese 'İzaha Davet' ve Etkinliği-I, Yaklaşım Dergisi, 298, Eylül.

GİB, (2019a), Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planında (2019-21), Ankara. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf

GİB, (2019b), Stratejik Plan 2019-23, Ankara. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyanna_merehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf

GİB, (2019c), 2019 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2020), 2020 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2021), 2021 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2022), 2022 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari> adresinden edinilmiştir.

GİB (2023), 2023 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2020b), 2019 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2021b), 2020 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2022b), 2021 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

GİB, (2023b), 2022 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

GÜNDÜZ, N, (2019), Aşamalı Uyum Modeli, Vergi Raporu, Aralık 243, 50 – 64.

HEPAKSAZ, E, ORÇUN, A, (2018), Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi Ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler), Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23, Geybullu Ramazanoğlu Özel Sayısı: 759-772.

İBA, Ş, (2011), Ülkemizde “Torba Kanun” Ve “Temel Kanun” Uygulamaları, Ankara Barosu Dergisi, 1:197-202.

KIZILOT, Ş, ŞENYÜZ, D, TAŞ, M, DÖNMEZ, R, (2006), Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

KIZILTOPRAK, Ö, (2020), Türkiye ve Çeşitli Ülkeler Vergi Sistemlerinde Vergi Uzlaşması, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 42, Sayı: 1, 106 – 123.

ODÇIKIN, A, (2021), Vergi Hukuku’nda İzaha Davet Kurumu, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

RENÇBER, A, (2018), Vergi Hukuku’nda İzaha Davet Kurumunun Hukuki Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 352, syf. 136-149.

SANCAR, K, (2019), Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Şartların İhlal Edilmesi Halinde Kesilecek Cezalarda Uzlaşma Hakkı, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, 189-193

SARILI, Ö, (2020), Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 7(22), 72-85.

TAŞTAN, Y, Z, (2008), Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri, Vergi Sorunları Dergisi, 221 (Şubat), 131 – 137.

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

TOKER, A, TEKİN, A,C, (2022), Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 11 (4): 2138-2161.

UZUNÖNER, M, (2019), Vergi Hukuku’nda İzaha Davet Kurumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2018), 2017 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2019), 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2019), 2020 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2020), 2021 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2021), 2022 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2022), 2023 Yılı Faaliyet Raporu, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> adresinden edinilmiştir.

VUK, (2017), 482 Sıra Numaralı Genel Tebliğ, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>

VUK, (2020), 519 Sıra Numaralı Genel Tebliğ, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

YAVAŞLAR B, F, (2017), İzaha Davet-Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası, Yıl 37, Sayı 433, 6-14.