İZAHA DAVET MÜESSESESİ ile TEBLİĞ TASLAĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞ ve ÖNERİLER

COMMENTS AND RECOMMENDATIONS ON THE INSTITUTION AND DRAFT COMMUNIQUÉ OF INVITATION TO EXPLAIN



Murat GÖKKAYA*

ÖZ

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan müesseselere bir yenisi de Vergi Usul Kanunu'na "İzaha Davet" başlıklı 370'inci madde olarak eklenmiştir. Söz konusu madde hükmü ile idare tarafından verginin ziyaa uğradığına ilişkin ön tespitte bulunulmuş olması durumunda, mükellef izaha davet edilmekte, kendisi söz konusu tespitlere katılması durumunda beyanlarını düzeltmekte, düzeltilen beyanlara göre hesaplanacak vergi ziyaı cezası yüzme yirmi oranında kesilmektedir. Madde hükmüne ilişkin açıklamaları içeren bir Tebliğ Taslağı yayımlanmış, ancak bugüne kadar (25.06.2017) henüz yürürlüğe girmemiştir. İzaha davet müessesesinin sağlıklı işleyebilmesi için, tüm işlem süreçleri basit ve anlaşılır bir dille açıklanmalı, ihdas edilen izah değerlendirme komisyonu yetkileri belirlenmeli ve vergi uyuş-

ABSTRACT

Another new settlement method for tax disputes at administrative level has been added to Tax Procedure Law under Article 370, headed "Invitation to explain". Thanks to the new Article, the tax administration, provided that no preliminary findings on tax loss has been reported, has the authority to invite taxpayers to explain, once satisfied with the explanation then accept the new adjusted tax returns, and fine the taxpayer for 20% of tax loss based on the new tax return. A draft Communiqué for the explanation of the implementation has been issued, yet has not come into effect so far (by 25 June 2017). In order to function properly, all the processes and procedures should be explained clearly, the powers of the commission of the instrument should be explicitly defined, and should fit the settlement ways for tax disputes at administrative level.

* Vergi Müfettişi

*M.G.T.: **29.06.2017** / M.K.T.: **14.07.2017***

mazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine ilişkin sistematiğe uygun olmalıdır.

Anahtar Kelimeler: İzah, İzaha Davet, İdari Çözüm, Vergi Usul Kanunu.

Keywords: Explanation, invitation to explain, administrative settlement, Tax Procedure Law

1- GİRİŞ

Türk vergi sistemi genel itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Ancak vergi idaresi tarafından tarh edilmesi gereken vergilerin, beyan edilen tutarlardan farklı olduğuna ilişkin tespitler bulunduğunda vergi, idare tarafından tarh edilmektedir. Bu tarhiyat işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ikmalen tarhiyat, idarece tarhiyat ve re'sen tarhiyat olarak sayılmıştır.

Verginin idare tarafından tek taraflı olarak tarh edilmesi, mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olmakta, mükellefin vergiye gönüllü uyumuna zarar vermektedir. Bu nedenle söz konusu uyuşmazlıkların, yargı mercilerine intikal etmeksizin idari aşamada çözümlenmesi için pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma gibi müesseseler ihdas edilmiştir. Söz konusu müesseselerden pişmanlık ve ıslahtan, mükellef hakkında herhangi bir ihbarın vergi dairesi kayıtlarına intikalinden, vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevkten önce pişmanlıkla beyanname verilmesiyle yararlanılmaktadır. Ancak söz konusu işlemler bulunmasa dahi, verginin ziyaa uğradığına ilişkin idarece bir tespit yapılması durumunda pişmanlık ve ıslahtan yararlanma durumu tereddüte neden olmaktaydı[1].

6728 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesine eklenen "İzaha Davet" başlıklı maddeye göre; verginin ziyaa uğradığına dair bir ön tespit yapılması durumunda, mükellef izaha davet edilecek, mükellef ziyaa uğrayan vergilere ilişkin olarak beyanname vererek tahakkuk eden vergiler ile faizi süresinde ödemesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde yirmi oranında uygulanacak ve gecikme zammı oranında bir faiz tahsil edilecektir. Aynı madde hükmünde, mükellefe izaha davet yazısının tebliğ edilmesi durumunda, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

"İzaha Davet" başlıklı VUK'un 370'inci maddesinin son fıkrasında ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak çalışma tarihine kadar bu yetki kullanılarak bir tebliğ yayınlanmamış, Tebliğ Taslağı[2] paylaşılmıştır. Bu nedenle çalışmamızda izaha davet müessesesi açıklanırken, tebliğ taslağındaki düzenlemeler de esas alınacak, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde izaha davetin yerine değinildikten sonra Tebliğ Taslağına ilişkin görüş ve önerilere yer verilecektir.

---

[1] Örneğin, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabileceği belirtilmektedir.

[2] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 475 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ Taslağı olarak yayımlanmış ancak yazım tarihine kadar yayımlanarak yürürlüğe girmemiştir.
Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebligler/Taslaklar/serno475_VUKTeb_Taslak.pdf
Erişim tarihi: 22 Haziran 2017

2- İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN ESASLARI

2.1- İzaha Davetten Yararlanılmasının Şartları

Verginin ziyaa uğradığına ilişkin idare tarafından ön tespitte bulunulmuşsa, mükelleften izahat talebinde bulunulur. Kanun koyucu vergi mükelleflerinin izaha davet edilebilmesi için, vergiyi ziyaa uğrattığı konusunda kesin bir tespit aramamaktadır.[3] Ancak mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı bulunmalıdır;

- Vergi incelemesine başlanılmamış olmalıdır.
- Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalıdır.
- Tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmalıdır.

Söz konusu ihbarın başka idarelere yapılması durumuna ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumda başka idarelere yapılan ihbarın, mükellefin izaha davet edilmesine engel olamayacağı düşünülmektedir.[4]

Tebliğ Taslağına göre ön tespit, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yapılmış tespittir. Yetkili merci ise Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulacak İzah Değerlendirme Komisyonlarıdır.[5] İzah Değerlendirme Komisyonları, kendilerine intikal eden bilgi ve belgeler kapsamında ön tespitin yapıldığına ilişkin karar alacaklardır. Sonrasında, mükelleflere konuya ilişkin izahatta bulunmaları için davet göndereceklerdir ve yapılan izahatleri değerlendirerek sonuçlandıracaklardır. Özellikle sahte belge düzenleyen mükellefler hakkında tanzim edilecek vergi tekniği raporlarının, sahte belge kullanımı açısından önemli ve yaygın kullanılacak bir ön tespit olacağı düşünülmektedir.[6]

2.2- İzaha Davetin Kapsamı

VUK'un 370'inci maddesinin son fıkrası ile izaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Konuya ilişkin yayımlanan Tebliğ Taslağında, izaha davetin kapsamı aşağıdaki gibi sayılmıştır;

- Tapu daireleri ve bankalardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucu ulaşılan bulgulardan hareketle mükelleflerin izaha davet edilmesi: Bankalardan alınan konut kredisi verileri ile tapu dairelerinden elde edilen satış bedellerinin karşılaştırılması sonucunda vergi ziyaına ilişkin ön tespit yapılmışsa mükellefler izaha davet edilir.
- Form BA ve Form BS'lerde yer alan bilgilerin karşılaştırılması neticesinde mükelleflerin izaha davet edilmesi: Söz konusu formların çapraz kontrollerinde vergi ziyaına ilişkin herhangi bir tespit bulunması durumunda mükellefler izaha davet edilir.
- Yapılan risk analizleri sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi: Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılacak risk analizleri sonucunda çok sayıda mükellef hakkında verginin ziyaa uğramış olabileceği tespit edilirse, mükellefler izaha davet edilir.

---

[3] Özgür Biyan, "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", Bursa Bilanço Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül 2016 Sayısı, s. 47.

[4] Turgut CANDAN, "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", turgutcandan.com Erişim: tarihi: 29 Haziran 2017

[5] Tebliğ taslağına göre İzah Değerlendirme Komisyonları, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen grup başkanlıklarında kurulacaktır.

[6] Erdal Gülten, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Eklenen İzaha Davet Müessesesi", Vergi Raporu Dergisi, Kasım 2016, Sayı 206, s. 94.

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi: Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak inceleme sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler izaha davet edilebilir. Ancak bunun için her bir belge itibariyle 50 bin Türk lirasını, mükellefin ilgili yıldaki mal veya hizmet alışının %5'ini aşmaması gerekmektedir. Ayrıca bu kapsamdaki herhangi bir belgenin 50 bin Türk lirasını aşması durumunda, hiçbir belge için bu haktan yararlanamayacaktır. Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarı ile mal ve hizmet alış tutarı toplamına oranı yıllar itibariyle ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Daha önce de belirtildiği gibi, kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, VUK'un 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Burada önemli olan husus, idarenin verginin ziyaa uğradığı yönünde tespit yapmış olması pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engellemeyeceğidir. Ancak bu duruma ilişkin mükellefe izaha davet yazısı gönderilir ve bu yazı tebliğ edilirse pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamaz. Bu nedenle mükelleflere tebliğ edilen izaha davet yazılarına ilişkin tebliğ alındılarının, pişmanlıkla verilen beyannamelerin reddedilmesine gerekçe olmak üzere mükellefin vergi dairesi dosyasında muhafaza edilmesi gerekmektedir.[7]

2.3- İzaha Davetin Sonuçları

Tebliğ taslağına göre, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, İzah Değerlendirme Komisyonu 10 gün içerisinde değerlendirme yapar. Bu durumda iki olasılık söz konusudur;

- Vergi ziyaına sebebiyet verilmemesi: Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaına sebebiyet verilmediğinin anlaşılması halinde, mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.
- Vergi ziyaına sebebiyet verilmesi: Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerin, verginin VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde izaha davet müessesesinden yararlanılamaz. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Söz konusu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.[8]

---

[7] Vergi incelemesine başlanılması da, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engellediğinden, incelemeye başlama tutanağının bir örneği vergi dairesine gönderilmektedir.

[8] Söz konusu tutar, 476 Sıra No'lu Vergi Usul Kanununu Genel Tebliğ ile 2017 yılı için de 50.000 TL olarak belirlenmiştir.

3- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNDE İZAHA DAVETİN YERİ

Günümüzde vergiye gönüllü uyum sadece mükellefin yapmak zorunda olduğu yükümlülükler olarak değerlendirilmemekte, vergilendirme işleminin diğer tarafı olan vergi idaresine de mükelleflerin yükümlülüklerini kolaylaştıracak uygulamaları yürürlüğe koymak gibi bir görev yüklemektedir.[9] Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi de bu görevin bir gereğidir. Mükelleflerinde vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla ihdas edilen izaha davet müessesesi ile mükellefler vergi incelemesi ve matrah takdirine gerek olmaksızın kendi istekleri ile olması gereken matrahları beyan etmektedirler.

Yasa koyucu verginin, vergi idaresi tarafından tarh edilmesinden doğacak ihtilaflara ilişkin olarak, işlemin aşamasına göre farklı çözüm müesseseleri ihdas etmiştir. Bu müesseseler, ortaya çıkan uyuşmazlığa en fazla gönüllü uyum gösteren mükelleflere, daha fazla indirim yapılması esasına dayanmaktadır.

3.1- Vergi İncelemesine Başlanılmasından veya Takdir Komisyonuna Sevkten Önce

Vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişiler, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden pişmanlık dilekçesi ile haber vermesi halinde, VUK'un 371'inci maddesine göre haklarında vergi ziyaı cezası kesilmez. Ancak bunun için söz konusu duruma ilişkin olarak ihbarda bulunulmamış, dilekçenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevkten önce verilmiş olması gerekmektedir.

VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyaı cezası yüzde elli oranında uygulanır. Ayrıca VUK'un 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine re'sen tarhiyat yapılacağı belirtildiğinden, söz konusu tutarlar da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.[10] Mükellefin kendi beyanına ilişkin re'sen tarhiyat yapılması vergileme tekniğine aykırıdır. Çünkü re'sen tarhiyat, vergi idaresinin tek taraflı matrah takdiri ile gerçekleştirdiği tarhiyat işlemidir. Bunun sonucu olarak mükellefler, re'sen tarh edilen vergilere karşı idari çözüm yollarına veya yargı yoluna başvurabilirler. Oysa kendiliğinden beyanda, dava konusu olacak bir husus yoktur. Mükellef daha önce beyan etmemiş olduğu matrahı kendi iradesi ile beyan etmektedir. Bu durumda verginin, yüzde elli vergi ziyaı cezası ile doğrudan tahakkuk etmesi vergileme tekniğine daha uygundur.

3.2- Vergi İncelemesinden veya Matrah Takdirinden Sonra

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare, VUK'un Ek 1'inci maddesine göre mükellefler ile uzlaşabilir. Aynı Kanun'un Ek 11'inci maddesine göre Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda da tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

---

[9] Hamza Kahriman; "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016, s.229.

[10] 280 Seri No'lu VUK Genel Tebliğ'inin son cümlesinde; "Diğer taraftan kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyaı cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecektir" ifadesine yer verilmiştir.

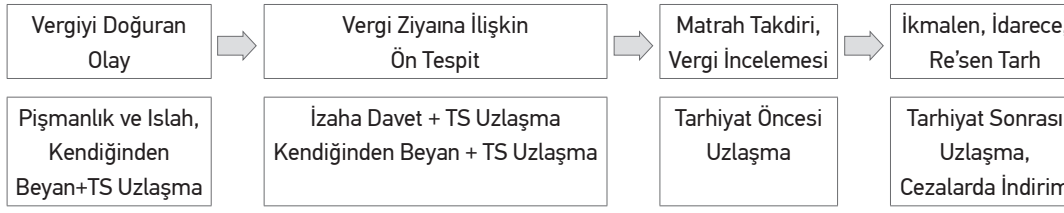
VUK'un 376'ncı maddesine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezaların, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstererek üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda, vergi ziyaı cezasının birinci defada yarısı, sonraki kesilenlerde üçte biri indirilir. Ancak mükellef bu vergi ve cezaları dava konusu yaparsa indirimden yararlanamaz.

3.3- İzaha Davetin Yeri

Daha önce de belirtildiği gibi, izaha davet vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevkten önce devreye giren bir müessese olarak ihdas edilmiştir. Bu anlamda, pişmanlık ve ıslah ile vergi ziyaı cezasının indirimli uygulanması ile aynı aşamada uygulanmaktadır. Ancak dikkat edileceği üzere, VUK'un 370'inci maddesinde, pişmanlık ve ıslah ile izaha davet müesseseleri arasına bir çizgi çekilmiştir.

Şöyle ki, verginin ziyaa uğradığına ilişin ön tespit yapılması durumunda mükellefler hiç vergi ziyaı cezası ödemeyecekleri pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacak, yüzde yirmi vergi ziyaı cezası kesilecek izaha davet müessesesinden yararlanabileceklerdir. Vergi ziyaı cezasının yüzde elli indirimli uygulanacağı VUK'un 344'üncü maddesi hükmünden ise yararlanabilirler.

Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları



Görüleceği gibi mükellefler, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra idare tarafından herhangi bir tespitte bulunulmamış veya işlem yapılmamışsa, pişmanlık ve ıslak hükümlerinden yararlanarak vergi ziyaı cezası ödemekten kurtulabilirler. Ancak verginin ziyaa uğradığına ilişkin ön tespit yapılmış ancak konuya ilişkin vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemişse izaha davet edilerek, beyan edilmemiş matrahların beyan edilerek vergi ziyaının yüzde yirmi oranında uygulanması sağlanabilir. Olaya ilişkin, vergi incelemesine başlanılmış veya takdir komisyona sevk işlemi yapılmışsa, bu işlemler sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi veya sonrasında uzlaşma hakkından yararlanabilir. Ya da tarhiyat işleminden sonra vergi ziyaı cezasının ilk seferinde yüzde elli indirimli uygulanacağı cezalarda indirim müessesesinden yararlanılabilir. Mükellef, uyuşmazlığın idari aşamada çözümüne yönelik müesseselerden yararlanmaması durumunda, yargı yoluna başvurulabilir.

Böylece izaha davet ile, inceleme veya takdir sevk aşamasından önce ve belli suçlar dışında vergi ziyaına yönelik yapılan tespitler ışığında mükelleflere bu durumu açıklamaları için fırsat sunulmakta, hatta müeyyidelerin belli oranda hafifletilerek uygulama imkânı getirilmektedir.[11]

[11] Mustafa Çolak, "Mükellefe Üçlü Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansıması", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2016, Sayı:287.

4- GÖRÜŞ ve ÖNERİLER

İzaha davet müessesesi ile idare açısından yönetilmesi gereken yeni işlemler getirilmiş bulunmaktadır. Bu işlemlerin neden olduğu maliyetlerin minimize edilmesi, vergi tahsilatı ve mükellef hakları açısından sağlayacağı faydayı maksimize etmek büyük önem taşımaktadır.

4.1- İzaha Davete İlişkin İşlem Süreçleri Basit Olmalıdır

İşlem maliyetleri açısından düşünüldüğünde; ön tespitte bulunulması, izaha davet edilmesi ve değerlendirme işlemlerinden ilk ikisi bilgi işlem sistemleri tarafından çok düşük maliyetlerle yerine getirilebilir. Ancak bunun için karmaşık kriterler belirlemek yerine veri tabanında mevcut verilerden hareket etmek gerekecektir.

Örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere ilişkin olarak, mükelleflerin kullandığı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarı ile ilgili dönem mal veya hizmet alış tutarı toplamının sistemde hazır veri olarak yer alması gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının, incelemeye yetkili olan tarafından sisteme girilebilmesinin sağlanması[12], sistem tarafından ilgili dönem mal veya hizmet alışları toplamı ile otomatik oranlanması ve kriterlerin sağlanması durumunda mükelleflere izaha davet yazısının otomatik üretilerek iletilmesi sağlanabilir.

4.2- İzah Değerlendirme Komisyonları Koordine Edilmelidir

Tebliğ Taslağına göre İzah Değerlendirme Komisyonları, hem Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, hem de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulması öngörülmüştür. Bu durumda İzaha Değerlendirme Komisyonlarına intikal eden bilgilerin farklı kanallardan gelmesine, aynı konu ile ilgili olarak birden fazla defa mükelleften izahat talebinde bulunulmasına yol açabilecektir.

Örneğin banka kredisi kayıtları ile yapılan kontroller sonucunda Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan izaha davet komisyonu tarafından bilgi talebinde bulunulduktan sonra, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılacak risk analizi sonucunda aynı konuda izahat talebinde bulunulabilecektir. Bu durum mükellefin aynı konuda tekrar tekrar izahatta bulunmasına neden olacak ve hem mükellef hem idare açısından gereksiz maliyetlere neden olacaktır.

Bu nedenle tüm İzah Değerlendirme Komisyonlarının ön tespitlerine ilişkin dönem ve konu bilgileri ile değerlendirme sonucunda yapılan işlemler, bilgi işlem sistemleri üzerinden anlık olarak mükellefin dijital ortamda yer alan vergi dairesi dosyasında yer almalıdır.

4.3- İzah Değerlendirme Komisyonlarının Yetkileri Açıkça Düzenlenmelidir

Tebliğ Taslağında izahat değerlendirmesinin amaçlarına ve değerlendirme yetkisinin sınırlarına değinilmemiştir. Oysa İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmede, verginin ziyaına uğradığına delalet eden emarelerin sınırı ve somutluğu açıkça belirlenmelidir.[13]

---

[12] Vergiler hariç sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarları toplamı, vergiler hariç en yüksek tutarlı sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarı

[13] Ferhat Farhan, "Türk Vergi Sisteminde Geçmişte İzaha Davet İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Son Düzenleme", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2017, Sayı:289.

Örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler, söz konusu belgelere istinaden gerçekten mal veya hizmet alışı yaptıklarını, bu belgelerin aslında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmadığını iddia edecekler, bu tezlerini desteklemek için de ödeme belgeleri, taşıma belgeleri gibi belgeler ibraz edeceklerdir. Daha önce değinildiği gibi İzah Değerlendirme Komisyonlarının on gün içerisinde karar vermeleri gerekmektedir. Yani, vergi incelemesi gibi harici veriler elde etmeye yönelik araştırma yöntemlerine girişmeleri imkanı yoktur. Bu durumda, söz konusu belgelerin gerçek olduğunu kabul etme yetkileri var mıdır. Bu soru, önemli bir husus olarak ortaya çıkacaktır.

Verginin ziyaa uğradığına ilişkin ön tespit yapılan mükelleflerden kapsama dahil olanlar için herhangi bir ayrım yapılmaksızın tamamından izahat talebinde bulunulur. Bu durum, İzahat Değerlendirme Komisyonlarındaki dosya sayısının azımsanmayacak kadar çok olacağını göstermektedir. Dolayısıyla İzahat Değerlendirme Komisyonları açıkça verginin ziyaa uğramadığını gösteren deliller dışındaki izahatleri kabul etmesi çok kolay görünmemektedir.

Aynı durumdaki mükellefler için eşit işlemlerin uygulanması açısından, İzah Değerlendirme Komisyonlarının yetkileri, uygulama örnekleri ile (özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin belgelerin gerçek olduğuna ilişkin izahları) düzenlenmesinin doğru olacağı düşünülmektedir.

4.4- İzaha Davet Sonrasında Kesilen İndirimli Vergi Ziyaı Cezası, Uzlaşma Kapsamı Dışında Olmalıdır

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.[14] Dolayısıyla uzlaşma aslında, dava açma hakkı olan mükelleflere tanınan bir haktır.

Bilindiği üzere uzlaşma, yalnızca ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda yapılmaktadır. Yani mükellefin beyanına göre tahakkuk eden vergiler için uzlaşma yapılamaz. Ancak VUK'un 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine vergilerin re'sen tarh edileceği belirtilmiştir. Bu durumda söz konusu beyanlar üzerine tarh edilen vergiler de uzlaşma kapsamına girmiştir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 280 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde de *"kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyaı cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecektir"* şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Benzer bir yaklaşım izaha davet için de geçerlidir. Tebliğ Taslağının 7.1. bölümünde, izaha davet edilen mükellefler tarafından hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi sonucunda yüzde yirmi oranında kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin *"ihbarnamelerin tebliği üzerine mükelleflerin Vergi Usul Kanunu kapsamında tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabileceği tabiidir"* açıklamasına yer verilmiştir.

---

[14] "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma Rehberi (2007)", Gelir İdaresi Başkanlığı, gib.gov.tr (Erişim: 29.06.2007), s. 7.

Oysa VUK'un 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Bu bakımdan; izaha davet üzerine verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyatın yönteminin re'sen tarh yöntemi olmasına karşın, bu tarh ve tahakkuk işleminin, açılacak bir idari davada, bu nedenle iptalinin istenilmesi mümkün değildir.[15] Bu nedenle kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergiler ile izaha davet edilen mükellefler tarafından verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların uzlaşma kapsamı dışında olması gerekir. Bunun için VUK'un Ek 1 ve Ek 11 inci maddelerine "30 uncu maddenin dördüncü fıkrasına göre tarh edilenler hariç" ibaresinin eklenmesi gerekecektir. Aksi takdirde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu arttıkça daha fazla indirim öngören mekanizma bozulmaktadır.

4.5- İzaha Davet, Mükellef Açısından Vergi İncelemesi veya Matrah Takdirinden Daha Avantajlı Olmalıdır

İzaha davet edilen mükelleflerin, verginin ziyaa uğradığına ilişkin ön tespite katılmaması ve söz konusu farklara ilişkin olarak beyanname vermemesi durumunda, vergi incelemesi veya matrah takdiri için ilgili birimlere sevk işlemi yapılacaktır. Yapılan inceleme ve takdir sonucunda, izaha davete kaynak teşkil eden tespitlerin doğru olduğu sonucuna varılması durumunda, mükellefin aynı indirim hakkından yararlanması sistem açısından doğru olmaz. İdare açısından vergi incelemeleri veya matrah takdirinin bir maliyeti ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemesi veya matrah takdiri sonucunda tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken cezalara ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma veya tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmaktadır.

Daha önce de belirtildiği gibi izaha davet edilen mükellefler tarafından verilen beyannameler üzerinden kesilecek vergi ziyaı cezası yüzde yirmi oranında uygulanacaktır. Mükellefin bu uygulamadan yararlanmayıp, vergi incelemesi veya matrah takdiri işlemi sonrasında uzlaşma hakkında yararlanması durumunda, vergi ziyaı cezasında yüzde yirmi oranından fazla indirim yapılması, izaha davet müessesesini zayıflatacaktır.

5- SONUÇ

Vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla, mükellefleri vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmek ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini kolaylaştırılmak önemlidir.[16] Bu anlamda izaha davet müessesesi, son dönemde hem mükellef haklarının genişletilmesi, hem de vergiye gönüllü uyuma katkı sağlaması açısından önemli bir düzenlemedir.

Detaylarına bir önceki bölümde yer verildiği gibi VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenen "İzaha Davet" başlıklı madde hükmü, bu madde ile bağlantılı diğer madde hükümleri, konuya ilişkin yayımlanan Tebliğ Taslağı hakkındaki görüş ve önerilerimiz aşağıdaki gibidir;

- İzaha davete ilişkin işlem süreçleri önceden belirlenmiş, basit ve koordineli olması bu müessesenin işlerliğini artıracaktır.

---

[15] Turgut Candan, a.g.m.

[16] Suat Hayri Şentürk, "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2014, Sayı 9, s.135.

- İzaha davet, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine ilişkin müesseselerden pişmanlık ve ıslahtan sonra en avantajlı olan müessese olması mükellefleri gönüllü uyuma sevk edecektir.
- VUK'un 376'ncı ve 370'inci maddesine göre indirimli kesilen cezaların ve bunların bağlı olduğu vergilerin uzlaşma kapsamından çıkarılması, dava hakkı olmayan mükelleflere amacına aykırı olarak tanınan uzlaşma hakkının neden olduğu sakıncaları ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- BİYAN, Ö. "İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet", Bursa Bilanço Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül 2016 Sayısı.
- CANDAN, T. "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", turgutcandan.com (Erişim: 29.06.2017).
- ÇOLAK, M. "Mükellefe Üçlü Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansıması", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2016, Sayı:287.
- FARHAN, F. "Türk Vergi Sisteminde Geçmişte İzaha Davet İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Son Düzenleme", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2017, Sayı:289.
- GÜLTEN, E. "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Eklenen İzaha Davet Müessesesi", Vergi Raporu Dergisi, Kasım 2016, Sayı 206, s. 94.
- KAHRİMAN, H. "Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016.
- ŞENTÜRK, S. H. "Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2014, Sayı 9.