



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

## **VERGİ HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMU**

Asucan ODÇIKIN

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021



VERGİ HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMU

Asucan ODÇIKIN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2021

## TEŞEKKÜR

Tez yazımı sürecinde desteğini ve yardımını hiçbir zaman esirgemeyen, bana her adımda yol gösteren çok değerli tez danışmanım ve hocam Sayın Doç. Dr. Oytun CANYAŞ'a teşekkürü bir borç bilirim. Tez savunma jürimde yer alarak kıymetli görüşleri ve değerlendirmeleriyle tez çalışmama katkı sağlayan hocalarım Sayın Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN'a ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Nihat BAYAR'a içtenlikle teşekkür ederim.

Kıymetli zamanlarını ayırarak tez çalışmamın konusunun belirlenmesinde görüşlerini benimle paylaşan ve akademik hayatımda beni her daim destekleyen saygıdeğer hocam Prof. Dr. Mustafa AKKAYA'ya; yüksek lisans eğitimim boyunca bana bilgi ve tecrübeleriyle rehber olan saygıdeğer hocam Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU'NA minnettarlığımı sunarak teşekkür ederim.

Tez çalışmamın araştırma ve yazım süreçlerinde benimle değerli fikirlerini paylaşan sevgili Dr. Öğr. Üyesi İrem DİDİNMEZ'e ve tezimi okuyarak düzeltme önerilerinde bulunan kıymetli dostum Arş. Gör. Kumru PAKSOY'a ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak hayatımın her aşamasında bana sonsuz destek olan anneme, babama ve tez yazımı sürecimin her anında yanımda olan yol arkadaşım Furkan'a çok teşekkür ederim.

## ÖZET

ODÇIKIN, Asucan. *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021.

Devlet, vergi hukukunda mükellefe birtakım imkânlar sunan çeşitli mekanizmalar yaratarak vergi gelirlerinin hazineye en kısa sürede intikalini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, 2016 yılında 6728 sayılı Kanun ile vergi hukuku sistemimize giriş yapan ve 2017 yılında uygulanmaya başlanan izaha davet kurumu bahsi geçen mekanizmalardan biri olarak ihdas edilmiştir. Özü itibariyle izaha davet kurumu ile vergiyi ziyaa uğrattığından şüphelenilen mükellefler belli koşullar altında konuya ilişkin olarak izahta bulunmaya davet edilmekte ve izahın değerlendirilme sonucuna göre mükelleflere birtakım imkânlar sağlanmaktadır. İzaha davet kurumunun vergi hukukunda yeni bir kurum olması nedeniyle tüm yönleriyle incelenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Daha çok yeni bir kurum olmasına rağmen, kurumun 2020 yılında 7194 sayılı Kanun ile birtakım değişikliklere uğraması da bu ihtiyacı pekiştirmektedir.

Söz konusu ihtiyacın giderilmesine bir katkı sağlamak adına, izaha davet kurumunun çeşitli yönleriyle incelenmesi ve eleştirel bir değerlendirmesinin yapılması amacını taşıyan bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde izaha davet kurumu hakkında genel bilgilere yer verilmiş olup; öncelikle kurumun işleyiş açısından genel bir çerçevesi çizildikten sonra, izaha davet kurumunun tarihsel süreci, amacı ve hukuki niteliğine ilişkin tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. İzaha davet kurumunun yapısal bir analizine yer veren ikinci bölümdeyse; izaha davet kurumu kapsamı, yetki unsuru, koşulları bakımından inceleme konusu yapılırken, kurumun sonuçları ilgili olduğu ölçüde mükellefler hakları kapsamında da tartışılarak değerlendirilmiştir.

### **Anahtar Sözcükler**

İzaha davet kurumu, izaha davet, vergilerin kanuniliği ilkesi, idari çözüm yolları, yetki, mükellef hakları

## ABSTRACT

ODÇIKIN, Asucan. *Invitation to Explain Process In Tax Law*, Master's Thesis, Ankara, 2021.

The state aims to ensure the transfer of tax revenue to the treasury as soon as possible by creating various mechanisms that offer several opportunities to the taxpayer in tax law. Accordingly, invitation to explain process, which entered our tax law system in 2006 with the Law No. 6728 and started to be implemented in 2017, was established as one of the aforementioned mechanisms. With the invitation to explain process, taxpayers who are taught to be the reason of a tax loss are invited to explain in certain conditions and several opportunities are provided to them according to the evaluation of their explanation. Since the invitation to explain process is a new institution in tax law, it is necessary to examine in all aspects. Although it is rather a new institution, the fact that the invitation to explain process undergoes some changes in 2020 with the Law No. 7194 also reinforces this need.

In order to contribute to the fulfillment of the aforementioned need, this study, which aims to examine various aspects and provide an evaluation with a critical approach, consists of two parts. In the first part of this study, a general information about the invitation to explain process is given which includes a general framework related to the invitation to explain process's mechanism and evaluations regarding the topics of its historical background, its purpose and its legal nature. In the second part which provides a structural analysis, while its scope, the topic of authority, its requirements are analyzed, the results of the invitation to explain process is discussed and evaluated within the scope of the taxpayer rights to the extent it is relevant.

### Key Words

Invitation to explain process, invitation to explain, principle of tax legality, administrative solutions , authority, taxpayer rights

## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY .....</b>	<b>i</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....</b>	<b>ii</b>
<b>ETİK BEYAN.....</b>	<b>iii</b>
<b>TEŞEKKÜR .....</b>	<b>iv</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>v</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>vii</b>
<b>KISALTMALAR .....</b>	<b>x</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMU HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. GENEL ÇERÇEVE .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2. TARİHSEL SÜREÇ.....</b>	<b>10</b>
1.2.1. Dönemin Ekonomik ve Politik Konjonktürü .....	11
1.2.2. Meclis ve Kanunlaşma Süreci .....	17
1.2.3. 519 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.....	25
<b>1.3. İZAHA DAVET KURUMUNUN AMACI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>27</b>
<b>1.4. İZAHA DAVET KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ .....</b>	<b>37</b>
1.4.1. İdari İşlem Teorisi Bakımından Niteliği .....	38
1.4.1.1. İdari İşlem .....	39
1.4.1.2. İdari İşlemin Özellikleri.....	41
1.4.1.3. Değerlendirme .....	43
1.4.2. Ceza Hukukunda Müeyyideye Etki Eden Bazı Kurumlarla Karşılaştırılması .....	45

1.4.2.1.	Gönüllü Vazgeçme .....	46
1.4.2.2.	Önödeme .....	47
1.4.2.3.	Etkin Pişmanlık .....	49
1.4.3.	Tarha Hazırlayıcı Ön İşlemler ile Karşılaştırılması .....	51
1.4.3.1.	Yoklama .....	52
1.4.3.2.	Arama .....	53
1.4.3.3.	Bilgi Toplama .....	55
1.4.3.4.	Vergi İncelemesi .....	58
1.4.4.	Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları ile Karşılaştırılması .....	60
1.4.4.1.	Hata Düzeltme .....	62
1.4.4.2.	Cezalarda İndirim .....	63
1.4.4.3.	Pişmanlık ve Islah .....	65
1.4.4.4.	Uzlaşma .....	68
1.4.5.	Değerlendirme (Ara Sonuç) .....	72
<b>2.</b>	<b>BÖLÜM: TÜRK HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMUNUN YAPISAL ANALİZİ .....</b>	<b>74</b>
<b>2.1.</b>	<b>İZAHA DAVET KURUMUNUN KAPSAMI .....</b>	<b>74</b>
2.1.1.	Konu Bakımından .....	74
2.1.2.	Kişi Bakımından .....	79
2.1.3.	Zaman Bakımından .....	80
<b>2.2.</b>	<b>İZAHA DAVET KURUMUNDA YETKİ UNSURU .....</b>	<b>81</b>
2.2.1.	Vergi Hukukuna Hakim Birtakım Anayasal İlkeler .....	82
2.2.1.1.	Vergilerin Kanuniliği İlkesi .....	82
2.2.1.2.	Vergide Belirlilik İlkesi .....	84
2.2.1.3.	Vergide Eşitlik İlkesi .....	85
2.2.2.	Yetki Unsuru .....	89



2.2.2.1.	Bağlı Yetki – Takdir Yetkisi Ayrımı .....	89
2.2.2.2.	İdarenin Düzenleme Yetkisi .....	92
2.2.3.	Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetkisi .....	93
2.2.4.	Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun Yetkisi .....	100
<b>2.3.</b>	<b>İZAHA DAVET KURUMUNUN KOŞULLARI.....</b>	<b>107</b>
2.3.1.	Ön Tespit.....	107
2.3.2.	Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması.....	115
2.3.3.	İhbarda Bulunulmamış Olması .....	116
2.3.4.	İzaha Davet Yazısı – Ön Tespit Yazısı .....	118
<b>2.4.</b>	<b>İZAHA DAVET KURUMUNUN SONUÇLARI.....</b>	<b>119</b>
2.4.1.	İzahta Bulunulmasının Sonuçları .....	120
2.4.1.1.	İzahın Yeterli Bulunması .....	125
2.4.1.2.	İzahın Yeterli Bulunmaması veya İdareyi Doğrular Nitelikte Olması .....	126
2.4.2.	İzahta Bulunulmamasının Sonuçları .....	130
2.4.3.	Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Kapsamında Sonuçları .....	134
2.4.4.	Ceza Muhakemesi Açısından Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	139
2.4.5.	Mükellefin Başvurabileceği İdari ve Adli Yolların Saptanması .....	142
2.4.5.1.	İdari Yollar.....	142
2.4.5.2.	Adli Yollar.....	143
	<b>SONUÇ.....</b>	<b>149</b>
	<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>161</b>
	<b>EK 1. Orijinallik Raporu.....</b>	<b>172</b>
	<b>Ek 2. Etik Komisyon Muafiyet Formu.....</b>	<b>173</b>

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: 2481 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>a.g.r.</b>	: Adı Geçen Rapor
<b>AO</b>	: Alman Vergi Usul Kanunu
<b>A.y.</b>	: Aynı Yer
<b>AIHM</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
<b>AIHS</b>	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>C.</b>	: Cilt
<b>E.</b>	: Esas
<b>Ed.</b>	: Editör
<b>GG</b>	: Alman Anayasası
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
<b>İYUK</b>	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	: Karar
<b>K.T.</b>	: Karar Tarihi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KVKK</b>	: 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>SMİYB</b>	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TCK</b>	: 5327 Sayılı Türk Ceza Kanunu
<b>vb.</b>	: Ve Benzeri
<b>vd.</b>	: Ve Devamı
<b>VUK</b>	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

- VTR** : Vergi Tekniği Raporu
- 482 Sıra No'lu Tebliğ** : 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 519 Sıra No'lu Tebliğ** : 519 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 6728 sayılı Kanun** : 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7194 sayılı Kanun** : 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

## GİRİŞ

Devletin, içinde bulunduğu dönemin ekonomik ve politik konjonktürüne bağlı olarak dinamik şekilde değişen ve toplumdaki bireylerin her geçen gün farklılaşan ihtiyaçlarıyla birlikte artan kamu harcamaları söz konusudur. Devlet, bahsi geçen kamu harcamalarının finansmanında kamu gelirlerini kullanırken, kamu gelirlerinin kaynak olarak ağırlık noktasını ise vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle devletin ekonomik, sosyal ve politik açıdan kalkınması için vergilendirmenin önemi yadsınamaz derecede büyüktür. Ancak yalnız vergilendirme faaliyetinin gerçekleştirilmesi bahsi geçen kalkınmanın sağlanması için yeterli olmayıp, mükelleflerin vergiye uyumlu şekilde davranmalarına da bağlıdır. Mükelleflerin ise kimi zaman muhatap oldukları vergileri yürürlükte olan vergi mevzuatına uygun şekilde tam ve zamanında ödemeyi tercih etmedikleri görülmektedir. Bu durum, devletin vergi gelirlerine tam ve zamanında ulaşamaması anlamına gelmekte ve kamu harcamalarının finansmanını sekteye uğratabilme riskini doğurmaktadır. Bu noktada devlet, vergi hukukunda mükellefe birtakım imkânlar sunan çeşitli mekanizmalar yaratarak vergi gelirlerinin hazineye en kısa sürede intikalini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu doğrultuda, vergi hukukuna 2016 yılında 6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle giriş yapan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde düzenlenen izaha davet kurumu bahsi geçen mekanizmalardan biri olarak ihdas edilmiştir. Özü itibariyle izaha davet kurumu ile vergiyi ziyaa uğrattığından şüphelenilen mükellefler belli koşullar altında konuya ilişkin olarak izahta bulunmaya davet edilmekte ve izahın değerlendirilme sonucuna göre mükelleflere birtakım imkânlar sağlanmaktadır. Böylelikle, bir yandan normal şartlar altında söz konusu şüpheyi bertaraf edebilmek adına vergi incelemesine başvuracak olan vergi idaresinin emek ve zaman tasarrufunda bulunmasını ve iş yükünün azalmasını; diğer yandan ise mükellefler açısından olası vergi uyuşmazlıklarının engellenmesini ve gönüllü vergi uyumunu artırmayı amaçladığı ifade edilen izaha davet kurumunun vergi hukukunda yeni bir kurum olması nedeniyle tüm yönleriyle incelenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Daha çok yeni bir kurum olmasına

rağmen kurumun 2020 yılında 7194 sayılı Kanun ile birtakım değişikliklere uğraması da bu ihtiyacı pekiştirmektedir.

Söz konusu ihtiyacın giderilmesine bir katkı sağlamak adına, mevzuatta ve uygulamada oldukça yeni olan izaha davet kurumunun çeşitli yönleriyle incelenmesi ve eleştirel bir değerlendirmesinin yapılması amacını taşıyan bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde izaha davet kurumu hakkında genel bilgilere yer verilecek olup öncelikle daha sonraki inceleme ve değerlendirmelerin anlam ifade edebilmesi açısından izaha davet kurumunun uygulama olarak ne ifade ettiğinin genel bir çerçevesi çizilecektir. Genel çerçevesi çizilen izaha davet kurumunun vergi hukukuna getirilişinin tarihsel süreci, dönemin ekonomik ve politik konjonktürü, meclis ve kanunlaşma süreci ile kurumun uygulanması için yayımlanan 519 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı etrafında incelenerek VUK'un 370'inci maddesinde lafzı yeterince açık olmayan kurumun anlaşılmasına katkıda bulunulacaktır. Akabinde, izaha davet kurumunun amacı ilgili kanun hükmü, tebliğler ve doktrin özelinde irdelenecek olup, değerlendirmelerimiz neticesinde kurumun vergi hukukundaki asli amacı saptanmaya çalışılacaktır. Birinci bölümün sonunda ise izaha davet kurumunun hukuki niteliğı tespit edilirken; öncelikle kurum idari işlem teorisi bakımından incelenecek olup, vergi hukukunda yer alan tarha hazırlayıcı ön işlemler ve idari çözüm yollarıyla karşılaştırılması ile ceza hukukunda müeyyideye etki eden bazı kurumlarla benzerlik ve farklılıklarının irdelenmesinden yararlanılacaktır.

İkinci bölümde izaha davet kurumunun yapısal analizine yer verilecek olup, öncelikle izaha davet kurumunun kapsamı konu, kişi ve zaman bakımından ele alınarak incelenecektir. Daha sonrasında, izaha davet kurumunda yetki unsuru Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu özelinde tartışılarak, Bakanlığın ve Komisyonun izaha davet kapsamında sahip olduğı yetkinin türü kanunilik, belirlilik ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda değerlendirme konusu yapılacaktır. Yetki unsuruna ilişkin tespit ve değerlendirmelerin ardından izaha davet kurumunun uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar açıklanacaktır. İkinci bölümde son olarak, izaha davet kurumunun sonuçlarına yer verilecek, kurumun sonuçları ilgili olduğı ölçüde mükellef hakları kapsamında da değerlendirme konusu yapılacaktır.

Sonuç kısmında, çalışma kapsamında izaha davet kurumuna ilişkin yaptığımız değerlendirmeler ve değerlendirmelerimiz doğrultusunda ulaştığımız sonuçlar özetlenerek, kuruma ilişkin görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

# 1. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

## 1.1. GENEL ÇERÇEVE

6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 22’nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlükler” başlıklı mülga 370’inci maddesi<sup>1</sup> “İzaha davet” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.<sup>2</sup> 25.07.2017 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin 1 Eylül 2017 tarihinde yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlanan izaha davet kurumu, vergi hukuku açısından yeni bir kurumdur.<sup>3</sup>

Yasama organının yatırım ortamını iyileştirmeyi hedeflediği bir konjunktürde, vergi idaresinin verginin hızlı ve etkin bir biçimde tahsilini sağlama amacı doğrultusunda kanunlaştırılan izaha davet kurumu ile belli koşullar altında izaha davet edilen mükelleflere indirimli vergi ziyai cezası ödeme olanağı sunulmaktadır. Kanun koyucu tarafından bu olanağın sunulmasının altında yatan temel nedenin, mükelleflerin yersiz şekilde vergi incelemesiyle muhatap olmasının ve daha ağır yaptırımlarla karşılaşmasının önüne geçilmesi ile vergi idaresinin bu süreçte boşa emek sarf etmesinin önlenmesi amacı<sup>4</sup> olduğu ifade edilmektedir.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> VUK’un “Cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlükler” başlıklı mülga 370’inci maddesi şu şekildedir:

“352’nci maddede yazılı III ve IV’üncü derece usulsüzlükler, aşağıda yazılı hallerde cezalandırılmaz:

1. Usulsüzlük ilk defa yapılmış olursa;
2. Usulsüzlüğün yapıldığı defter, kayıt ve vesika üzerinde ve tesbit edilmesi akabinde mükellefe düzeltilmesi mümkün olur ve düzeltilirse.”.

<sup>2</sup> 29796 sayılı ve 09.08.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Yeni bir kurum olmasına karşın yürürlüğe girdikten yaklaşık iki yıl sonra izaha davet kurumu, 30971 sayılı ve 07.12.2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 25’inci maddesi ile değişikliğe uğramıştır. Söz konusu değişiklikler 01 Ocak 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Değişikliklerin yürürlüğe girmesiyle işlevsiz hale gelen 482 Sıra No’lu Tebliğ ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 519 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin 30.07.2020 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmasıyla birlikte mülga olmuştur. Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında ilgili değişikliklere detaylı bir şekilde yer verilecek olup, bu aşamada öncelikle izaha davet kurumunun genel hatlarıyla açıklanmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

<sup>4</sup> İzaha davetin amacına ilişkin detaylı bilgi için bkz. s. 27-36.

İzaha davet süreci, vergi idaresinin bir mükellef hakkında vergi incelemesine başlamadan veya mükellefi takdir komisyonuna sevk etmeden önce verginin ziyaa uğradığına işaret eden emarelere rastlaması halinde, bir ön tespit yaparak mükellefi ön tespitte bulunduğu hususa ilişkin izaha davet etmesiyle başlamaktadır.<sup>6</sup> Bu doğrultuda izaha davet kurumunun mükelleflere tanınan bir “açıklama fırsatı, cezai yaptırım uygulanmadan önce son bir söz hakkı” olarak nitelendirildiği görülmektedir.<sup>8</sup> Diğer bir açıdan ise kurumu, vergi idaresinin yapmış olduğu söz konusu ön tespit neticesinde pişmanlık imkanından faydalanamayacak mükellefler için vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yararlanılabilecek bir “ara basamak” olarak nitelendirmek de mümkündür.<sup>9</sup>

Mükellefin izahta bulunması veya bulunmamasıyla sonuçları şekillenen izaha davet kurumu, özü itibariyle, mükelleflere VUK’un 370’inci maddesinde düzenlenen koşullar çerçevesinde indirimli vergi ziyayı cezası ödeme imkânı sunmaktadır. Bu noktada, kanuni bir dayanağa sahip olmasına karşın, VUK’un 370’inci madde hükmünde izaha davet kurumunun tanımlanmadığına, anlam ve kapsamının belirlenmediğine işaret edilmesi gerekir. Arapça kökenli “izah” kelimesinin “açıklama”<sup>10</sup>, “davet” kelimesinin ise “çağrı, çağırma”<sup>11</sup> anlamlarını taşıdıkları dikkate alındığında, izaha davet, “açıklamaya çağrı” olarak anlamlandırılabilir. Kanun koyucunun açıklama kelimesi yerine, izah kelimesini tercih etmesinin sebebi muhtemelen “izah” kelimesinin

<sup>5</sup> Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 352 (Ocak 2018): s. 137; Turgut Candan, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet,” 15 Ağustos, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (Erişim Tarihi: 20.04.2019).

<sup>6</sup> Bu noktada, kanun değişikliği sonrasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak yapılan ön tespitler doğrultusunda mükellefin izaha davet edilmek yerine mükellefe ön tespit yazısı gönderileceğinin ifade edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu izaha davet süreci sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı dışındaki ön tespitlere ilişkin yürütülen süreçtir.

<sup>7</sup> İzaha davet kurumu kapsamında mükellefler açısından bir hakkın söz konusu olup olmadığı çalışmanın ikinci bölümünde ayrıca değerlendirme konusu yapılacaktır.

<sup>8</sup> Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler,” *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 6, S. 1 (2018): s. 43-44.

<sup>9</sup> Rençber, a.g.m., s. 137; Tahir Erdem, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet,”” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 347 (Ağustos 2017): s. 160.

<sup>10</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “İzah”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

<sup>11</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Davet”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).



“açıklama” kelimesine nazaran daha az emredici tını taşımasıdır.<sup>12</sup> Vergi sistemine yeni bir kurum olarak girmesine ve bir kanununda yer verilmesine karşın izaha davetin tanımlanmaması, sadece hangi şartlarda uygulanacağını ifade edilmesi, kanunlaştırma tekniği ve sistematik açıdan doğru değildir. Ancak, kelime grubunun ifade ettiği anlam dikkate alındığında; hukuki perspektiften izaha daveti vergi idaresinin, mükellefi belli bir konuda açıklama yapmaya çağırması olarak tanımlamanın mümkün olduğu kanaatindeyiz.

Kanun izaha davete ilişkin sadece genel bir çerçeve çizmektedir. O kadar ki, izaha davetin kelime grubu olarak dahi anlamlandırılmasında ihtiyaç duyulan hususlar için 519 Sıra No’lu Tebliğe başvurmayı mecbur kılmaktadır. Örneğin, izaha davetin bir müessese<sup>13</sup> olarak nitelendirildiği tebliğin “Giriş ve Amaç” başlıklı birinci bölümünde “*vergi sistemimizde yeni bir müessese*” ifadesiyle belirtilmektedir. İzaha davetin idare tarafından nitelendirildiği kelimenin ne olduğu hususu idarenin izaha davete atfettiği anlamın anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Kelime anlamıyla, “kurum, sorun çözmek için uygulanan yöntem”<sup>14</sup> anlamına gelen “müessese” kelimesinden hareketle, vergi idaresinin izaha daveti, bir sorun çözmeye yöntemi, mekanizması olarak gördüğü ifade edilebilir. Ancak belirtilmesi gerekir ki, izaha davetin uygulama alanı bulunduğu durumlarda, ortada henüz hukuki anlamda bir sorunun var olduğu dahi şüphelidir. Zira, sadece idarece şüphe duyulan ve buna bağlı olarak sorun olarak nitelendirilen bir durumda gerçek bir sorunun çözüldüğünden bahsetmenin isabetli olmayacağı açıktır. Bu çerçevede her ne kadar vergi idaresi izaha daveti bir sorun çözmeye mekanizması olarak anlamlandırsa da, burada bahsi geçen sorun tarafların üzerinde anlaşamadığı vergiye ilişkin gerçek bir sorun değildir. Vergi idaresinin ziyaa uğradığını öngördüğü vergilerin tahsilinde yaşayacağını düşündüğü bir sorundur. Diğer bir ifadeyle, vergi

<sup>12</sup> “İzah” kelimesinin VUK’un 413’üncü maddesinde yer alan “izahat” kelimesiyle anlam karışıklığına neden olabileceği gerekçesiyle “izah” yerine Türkçe bir kelime olan “açıklama” kelimesinin tercih edilmesi gerektiğine ilişkin görüş için bkz. Rençber, a.g.m., s. 352.

Ayrıca VUK’un 413’üncü maddesi kapsamında, mükelleflerin, Maliye Bakanlığı’ndan veya Maliye Bakanlığı’nın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan izahat isteme imkânına ilişkin detaylı bilgi için bkz. Ali Çelikkaya, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması Çabaları: Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişikliklerin Analizi,” *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, ed. Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya (Bursa: Ekin Yayınevi, 2011), s. 124.

<sup>13</sup> Her ne kadar izaha davet için Tebliğ’de müessese kelimesi tercih edilmiş olsa da çalışmamızda müessese kelimesi yerine Türkçe bir kelime olan ve müessese kelimesinin eş anlamlısı olarak sözlükte yerini alan kurum kelimesinin kullanılması tercih edilmiştir.

<sup>14</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Müessese”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019)

idaresi, ziyaa uğratılan vergilerin tahsilinin zor veya mümkün olamayacağı ön kabulüyle belirlediği ziyaa uğratılan vergilerin tahsili sorununu, izaha davet kurumuyla çözmeye çalışmaktadır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumu için öncelikle bazı koşulların mevcudiyeti zorunludur. Bu koşullardan ilki, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. İkinci koşul mükellef hakkında tespit tarihine kadar ön tespitin konusuyla sınırlı olmak kaydıyla bir ihbarda bulunulmamış olması gerekliliğidir. Bu koşullara ek olarak, ilgili hükümde yer verilen diğer bir önemli koşul, “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit*”in varlığıdır. İzaha davet kurumu diğer koşullar da sağlanmak kaydıyla yetkili mercilerce yapılmış bir ön tespite dayanmaktadır. Ancak, “ön tespit”, “emare” ve “yetkili merci” ifadelerinin kanun hükmünde tanımlarına yer verilmemesinin yanı sıra bu ifadelerden ne anlaşılması gerektiği de açık değildir.<sup>15</sup> Kanun koyucunun bu şekilde bir tercihte bulunmasını sadece bir eksiklik olarak kabul etmek mümkün görünmemektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği verginin temel unsurlarının<sup>16</sup> yanı sıra temel hak ve özgürlüklere etki eden her türlü unsurunu<sup>17</sup> gerek şekli gerekse maddi anlamda kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>18</sup> Ayrıca, vergide belirlilik ilkesi uyarınca vergilere ilişkin işlem ve kurallarda belirli bir kesinlik ve netlik sağlanması; vergi kanunlarında belirsiz, içeriği bulunmayan kavramın kullanılmaması gerekmektedir.<sup>19</sup> Bu doğrultuda, söz konusu eksikliği, bir kanun hükmünde yer alması gereken zorunluluğa, diğer bir ifadeyle vergi kanunları açısından uyulması gereken vergilerin kanuniliği ve vergide belirlilik ilkelerine riayet edilmemesi olarak nitelendirmekteyiz. Zira, izaha davet kurumunun uygulanmasında keyfiyetin önlenmesi açısından bahsi geçen ifadelerin doğru anlaşılması yadsınamaz derecede önemlidir.

<sup>15</sup> Yetki unsuruna ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. 81-106.

<sup>16</sup> Temel unsurlara ilişkin bazı yargı kararları için bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003; Anayasa Mahkemesi, E. 1996/75, K. 197/50, K.T. 25.05.1995.

<sup>17</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi,” *Hukuk Güvenliği*, ed. Ece Göztepe (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2015): s. 213.

<sup>18</sup> Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” *AÜHFD*, C. 37, S. 1 (1982): s. 138; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *DEÜHFD* 15, S. Özel Sayı (2013): s. 1265; Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008), s. 118.

<sup>19</sup> Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), s. 172.

VUK'un 370'inci maddesinin c) fıkrası uyarınca “*bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye*” Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.<sup>20</sup> Söz konusu yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davete ilişkin düzenleme yapma yetkisi oldukça kapsamlıdır.<sup>21</sup> Ancak, izaha davet kurumunun işleyişine ilişkin her türlü detayın Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek ve açıklanacak olmasının da, “emare”, “ön tespit” ve “yetkili merci” terimlerinin tanımlarına kanunda yer verilmemesini meşru kılmayacağını belirtilmesinde fayda görülmektedir.

İzaha davet kapsamındaki ön tespitlerin, VUK'un kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359'uncu maddesinde yer alan fiillere ilişkin olarak yapılması halinde ilgili mükelleflerin vergi idaresi tarafından izaha davet edilmesi mümkün değildir. Vergi usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin b) fıkrasında düzenleme yeri bulan bu genel kural bir bakıma 359'uncu madde kapsamına giren fiilleri izaha davet kapsamı dışında bırakmaktadır. Kanun koyucu madde hükmünde bir yandan bu genel kuralı ihdas ederken hemen ardından genel kuralın istisnasını da öngörmektedir. Buna göre “*kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 100 bin Türk Lirasını<sup>22</sup> geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet akışlarının %5'ini aşmayan*”<sup>23</sup> mükelleflerin kullandıkları sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelere ilişkin bir ön tespit olması halinde ilgili mükelleflerin izaha davet kurumu kapsamında değerlendirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Böylelikle, bir anlamda kanun koyucu, kaçakçılık suçları açısından

<sup>20</sup> 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklik öncesi ilgili fıkra şu şekildedir: “Maliye Bakanlığı ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

<sup>21</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. s. 81-106.

<sup>22</sup> İlgili tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

<sup>23</sup> 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklik öncesi ilgili kısım şu şekildedir: “...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 70 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.”

mükelleflere izaha davet kurumunun kapısını aralık bırakmayı tercih etmektedir. Ancak burada, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin bir ön tespit sonucu mükellefin izaha davet edilmek yerine mükellefe ön tespit yazısı gönderileceğinin hatırlatılması gerekmektedir. Zira, ikinci bölümde daha detaylı açıklanacağı üzere izaha davet yazısı göndermek ile ön tespit yazısı göndermek arasında fark bulunmaktadır.

VUK'un izaha davete ilişkin 370'inci maddesinde izaha davet kurumunun pişmanlık kurumu ile ilişkisi de hüküm altına alınmakta; izaha davete muhatap mükelleflerin davet konusu tespitle sınırlı olarak VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı ifade edilmektedir.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren mükellefler tarafından 30 gün<sup>24</sup> içinde izahta bulunulması halinde, değerlendirmeye tabi tutulan izahın değerlendirme sonucu bir yazı ile mükellefe tebliğ edilir. Bu aşamada ortaya iki sonuç çıkmaktadır. İlk sonuç, yapılan izah neticesinde vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması üzerine ilgili tespitle alakalı vergi incelemesinin veya takdir komisyonuna sevk söz konusu olmamasıdır. İkinci sonuç ise *“değerlendirme sonucunu içeren yazının”* mükelleflere tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün<sup>25</sup> içinde hiç vermedikleri beyannameleri vermeleri, eksik veya yanlış yaptıkları beyannameleri tamamlayarak veya düzelterek vermeleri ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesindeki gecikme zammı nispetinde uygulanacak bir zamla yine aynı süre içinde ödenmesi halinde vergi ziyayı cezasının, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmesidir. Bir başka ifadeyle, mükellef söz konusu koşulları verilen süreler içinde yerine getirdiği takdirde vergi ziyayı cezasının %80'ini ödemekten kurtulmaktadır. Ancak mükellefin söz konusu indirimli ceza imkanından yararlanmasının vergi

<sup>24</sup> 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklik öncesi bu süre 15 gün olarak düzenlenmiştir.

<sup>25</sup> 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklik öncesi bu süre 15 gün olup sürenin başlangıcı *“Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren”* olarak düzenlenmiştir.

incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline gidilmesine engel teşkil etmeyeceği de yine aynı kanun maddesinde hüküm altına alınmaktadır.<sup>26</sup>

Buraya kadar, izaha davet kurumunun genel bir çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Ana hatlarıyla açıklamaya çalıştığımız izaha davet kurumunun vergi hukukumuzda tarihsel olarak giriş süreci bir sonraki başlığın konusunu oluşturacaktır.

## 1.2. TARİHSEL SÜREÇ

Hukuk sistemimize her yeni giren kurumun ve buna bağlı olarak gelişen mevzuat değişikliklerinin irdelenmesi ve anlaşılması için arka planda yatan tarihsel sürecin de incelenmesi gerekir. Söz konusu gereklilik, bir hukuk kuralının veya bir kanunun yorumlanması için de elzem olup yararlanılan yorum yöntemlerinden biri olan tarihi yorum yöntemine vücut vermektedir.<sup>27 28</sup> Tarihi yorum yöntemi uyarınca, kanun koyucunun kanun hükmünü ortaya koyduğu sıradaki “*gerçek iradesi ve amacı araştırılır*”.<sup>29</sup> Bahsi geçen araştırma için kanun hükmünün lafzı yeterli olmayacağından kanunun yapılışı sırasındaki hazırlık çalışmalarından, diğer bir ifadeyle, kanun tasarısı ve taslaklarından, madde gerekçelerinden, muhalefet şerhlerinden, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere, tartışmalara ilişkin tutanaklardan yararlanılmalıdır.<sup>30</sup> Tarihi yorum yöntemiyle hedeflenen, kanun hükmünün düzenlendiği dönemin koşulları dikkate alınarak gerçekleştirilmek istenilen amacın ve ortaya koyulan gerçek iradenin saptanmasıdır.<sup>31</sup> Kanun hükmünün zaman içerisinde uğradığı

<sup>26</sup> Söz konusu sürecin sahte veya muhteviyatı itibarıyla belge kullanımına ilişkin yapılan ön tespitlerin varlığı halinde nasıl işleyeceği ikinci bölümde ayrıca açıklanacaktır. Bkz. 107-114; 134-138.

<sup>27</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2019), s. 27; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), s. 139.

<sup>28</sup> Bahsi geçen yorum yöntemini “tarihsel yorum yöntemi” olarak isimlendiren kaynaklar için bkz. Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), s. 120; Kemal Gözler, *Hukuka Giriş* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2011), s. 220.

<sup>29</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 27; Karakoç, a.g.e., s. 139. Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, *Medeni Hukuk* (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011), s. 67.

<sup>30</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 27; Gözler, a.g.e., s. 220; Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), s. 43; Karakoç, a.g.e., s. 139; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 120; Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), s. 45; Oğuzman/Barlas, a.g.e., s. 67.

<sup>31</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), s. 38.

değişikliklerin incelenmesi de tarihi yorum yöntemi kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>32</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde ise kanun hükümlerinin konuluşundaki amaç, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı düzenlenmektedir. Burada, kanun hükümlerinin konuluşundaki amaç ifadesi ile tarihi yorum yöntemi kastedilerek vergi hukukunda da tarihi yorum yönteminin varlığına işaret edilmektedir. Her ne kadar kanun koyucunun subjektif iradesini belirlemenin güçlüğü eleştiri konusu yapılsa da<sup>33</sup>, özellikle kanun hükmünün ortaya çıkışındaki amacın saptanması için tarihi yorum yöntemi önem arz etmektedir.

Vergi hukukunda yeni bir kurum olarak karşımıza çıkan izaha davet kurumunun anlaşılmasında, düzenlendiği 370'inci madde hükmünün çerçeve bir hüküm olması nedeniyle lafzının yeterince açık olmaması sonucu tarihi yorum yöntemi de ön plana çıkmaktadır. Bu doğrultuda, izaha davet kurumu açısından tarihi yorum yöntemine ulaşmada öncelikle dönemin ekonomik ve politik konjonktürünün incelenmesinde yarar vardır.

### 1.2.1. Dönemin Ekonomik ve Politik Konjonktürü

Devlet, ülkenin içinde bulunduğu koşullara, sahip olduğu toplumun çeşitli ihtiyaçlarına ve yürütülen politikalar doğrultusundaki tercihlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve Anayasa tarafından sınırları çizilmiş birtakım görevler üstlenmektedir.<sup>34</sup> Söz konusu görevlerin gerçekleştirilebilmesi için yapılan kamu harcamalarının karşılanmasında devletin elde edeceği kamu gelirlerinin payı yadsınamaz derecede önemlidir. Kamu harcamalarının finansmanını sağlayan kamu gelirlerinin ağırlık noktası ise vergilerdir. Şöyle ki, piyasa ekonomisine sahip ülkelerin devlet gelirleri incelendiğinde bu gelirlerin

<sup>32</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 27; Karakoç, a.g.e., s.140.

<sup>33</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 27; Oğuzman/Barlas, a.g.e., s. 67; Karakoç, a.g.e., s. 140; Konuya ilişkin başka eleştiriler için bkz. Gözler, a.g.e., s. 222.

<sup>34</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2013), s. 103.

%70-90 arasında bir oranını vergi gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir.<sup>35</sup> Vergilendirmenin devletler için ekonomik, sosyal ve politik kalkınmanın merkezinde yer aldığına inanılmaktadır.<sup>36</sup> Dolayısıyla, vergilerin modern kamu maliyesi teorisinde en önemli kamu geliri olarak nitelendirildiğini söylemek mümkündür.<sup>37</sup>

Türkiye’de vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki oranı yaklaşık olarak %80’lik bir orana tekabül etmektedir.<sup>38</sup> Söz konusu oran düşünüldüğünde vergi gelirlerinin Türkiye Cumhuriyeti Devleti için özellikle kamu harcamaları açısından oldukça önemli bir kaynak görevi gördüğü ifade edilebilir. Bu nedenle, vergilendirme yetkisini kullandıktan sonra devletin vatandaşlarından öncelikli olarak beklediği davranış şekli vergiye uyumlu davranışlardır.<sup>39</sup>

Vergiye uyum<sup>40</sup>, mükelleflerin muhatap olduğu vergileri yürürlükte olan vergi mevzuatına uygun olarak tam ve zamanında ödemesidir.<sup>41</sup> İdeal düzende vergiye uyumun en üst düzeyde olması beklenirken, vergileri mali bir külfet olarak gören bireylerin vergiyi ödememe imkânı buldukları anda ilgili vergiyi ödememeyi tercih etmelerinin muhtemel olduğu söylenebilir. Bu noktada, bireyler açısından vergiden kaçınma ve vergi kaçırma (vergi kaçakçılığı) kavramları işlerlik kazanmaktadır.

Vergiden kaçınma, bireylerin, vergiyi doğuran olaya neden olmayarak – vergileme konusu eylem veya işlemi gerçekleştirilmeyerek – vergi yüküyle muhatap olmama

<sup>35</sup> Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi* (İstanbul: Beta Basım, 1992), s. 197; Akdoğan, a.g.e., s. 105.

<sup>36</sup> Edward E. Marandu, Christian J. Mbekomize ve Alexander N. Ifezue, “Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations, *International Journal of Economics and Finance* 7, S. 9, (2015): s. 208, <http://dx.doi.org/10.5539/ijef.v7n9p207>.

<sup>37</sup> İrem Didinmez, *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), s. 3.

<sup>38</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 183; Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005),” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 21, no.2, (Haziran 2007): s. 105-106.

<sup>39</sup> Cenker Göker, *Yönlendirici Vergilendirme* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2011), s. 84.

<sup>40</sup> Vergiye uyum hakkında daha detaylı bilgi için bkz. 27-36.

<sup>41</sup> Göker, a.g.e., s. 85; Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 57, S. 3, (2002): s. 109; Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), s. 279.

çabasını ifade etmektedir.<sup>42</sup> Diğer bir ifadeyle, vergiden kaçınma<sup>43</sup>, kişilerin ekonomik faaliyetlerini daha az vergi ödeyecek şekilde düzenlemesidir.<sup>44</sup> Örneğin, mükellef emlak vergisi ödemekten kaçınmak için bir ev satın almak yerine kirada oturmayı tercih edebilir veya kuracağı şirketin türünü daha az vergi ile muhatap olacağı alternatifler arasından seçebilir. Görüldüğü üzere mükellef tercihleriyle şekillenen vergiden kaçınmada, kanunlara aykırı bir durum söz konusu değildir. Ancak, mükellefler, bir yandan kendileri için vergi giderlerini minimize ederken diğer yandan ise yaptıkları tercihlerle devletin daha fazla vergi geliri elde etmesine engel olmaktadır. Bu durum da, hazinede farazi bir gelir kaybına sebebiyet verdiği şeklinde yorumlanmaya elverişlidir.

Vergi kaçakçılığında ise, vergiyi doğuran olay meydana geldikten ve vergi borcu doğduktan sonra mükellef, kanunlara aykırı şekilde ilgili vergiyi hiç veya kısmen ödememektedir.<sup>45</sup> Vergiden kaçınmanın aksine vergi kaçırma eylemi kanuna aykırılık teşkil etmektedir. Burada kanuna karşı hile olduğu da doktrinde yer verilen görüşlerden biridir.<sup>46</sup> Hukuk düzenimizde vergi kaçaklığının cezalandırılması gerekli şartların mevcudiyeti halinde hürriyeti bağlayıcı cezaya kadar gitmektedir. Zira, doğmuş bir vergi borcunun ödenmemesi devlet açısından önemli bir vergi kaybı anlamına gelecektir. Suç teşkil eden vergi kaçakçılığı, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı olması ve vergi verimini azaltması sebebiyle devletin üzerinde önemle durması gereken sosyal ve ekonomik bir olaydır.<sup>47</sup> Bu nedenle, daha vergi borcu doğmadan gerekli tedbirlerin alınması ve sonrasında denetim mekanizmalarının etkin şekilde işletilmesi ile vergi kaçakçılığının engellenmesi idarenin yani devletin en önemli görevlerindedir.<sup>48</sup>

<sup>42</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 171; Nadaroğlu, a.g.e., s. 287; Mustafa Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısında Konumu,” *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, ed. Billur Yaltı (İstanbul: Beta Basım, 2014), s. 26.

<sup>43</sup> Yapısal problemler ve eşitlik ile özgürlük arasındaki ilişkinin bilimsel olarak ortaya koyulmasındaki zorluk nedeniyle vergiden kaçınmanın kesin bir tanımının yapılmasının mümkün olmadığına ilişkin görüş için bkz. Daniel Gutmann, “Defining Tax Avoidance,” *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, ed. Billur Yaltı (İstanbul: Beta Basım, 2014), s. 23.

<sup>44</sup> Jean Hindriks ve Gareth D. Myles, *Intermediate Public Economics* (Cambridge, MA: The MIT Press, 2006), s. 2; James Alm, Roy Bahl ve Matthew N. Murray, “Tax Structure and Compliance,” *The Review of Economics and Statistics* 72, S. 4 (Kasım 1990): s. 603.

<sup>45</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 172; Nadaroğlu, a.g.e., s. 288.

<sup>46</sup> Göker, a.g.e., s. 88; Akif Erginay, *Kamu Maliyesi* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2010), s. 45.

<sup>47</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 288.

<sup>48</sup> Nadaroğlu, a.g.e., s. 291.



Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında, vergi gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına sebebiyet verebilecek mükellef davranışları (vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı) ile vergiye uyumun tam anlamıyla sağlanmasındaki güçlük nedeniyle, devletin, vergi gelirlerini güvence altına alabilecek veya vergiye uyuma katkısı olabilecek denetim mekanizmalarına, çeşitli kurumlara ihtiyacı artmaktadır. Bu doğrultuda, vergi mevzuatlarında vergi gelirlerini yakından ilgilendiren çeşitli değişiklikler yapma eğilimi gözlenmektedir. Gerekli koşulların sağlanması halinde mükelleflere indirimli vergi zıya cezası ödeme imkânı sağlayan izaha davet kurumu da bu eğilimin bir sonucudur.

Hazırlıkları 2016 yılının Haziran ayında tamamlanan ve aynı yılın Ağustos ayında yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun'un geneli incelendiğinde mali nitelikteki hükümlerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. İzaha davet kurumu da bu nitelikteki hükümlerden biri olup vergi gelirlerini ilgilendirmektedir.

Vergi gelirlerine etki eden her türlü değişikliğin temelinde ise ekonomik bir gerçeklik yatmaktadır. Bu ekonomik gerçekliğin ortaya koyulabilmesi ise o dönemin içinde bulunduğu ekonomik ve politik konjonktürün incelenmesiyle mümkündür.

Öncelikle izaha davet kurumunun kanunlaştığı 2016 yılı incelendiğinde görülmektedir ki, Türkiye için vergi gelirlerinin yıllık artışı %13,84 oranındadır.<sup>49</sup> 2015 yılına bakıldığında ise bu oranın %15,82 olduğu görülmektedir.<sup>50</sup> Vergi gelirlerindeki artış bir yılda %2 oranında düşüş göstermiştir. Diğer yandan OECD verilerine göre, Türkiye'nin vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'ya (GSYH) oranı<sup>51</sup> 2016 yılı için %25.3 iken

<sup>49</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya (2009 Bazlı) Göre Esneklikleri (2003-2019)," [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_4.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm) (Erişim Tarihi: 16.01.2020)

<sup>50</sup> A.y.

<sup>51</sup> İngilizcesi "Tax-to-GDP ratio" olan vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'ya (GSYH) oranı devletler için önemli bir ekonomik göstergedir. Bu oran bir ülkenin bir yılda ürettiği tüm mal ve hizmetlerin içinde vergi gelirlerinin payını göstermektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Julia Kagan, "Tax-to-GDP Ratio," Investopedia, 14 Temmuz, 2019, <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-to-gdp-ratio.asp> (Erişim Tarihi: 04.01.2020); OECD, "Total tax revenue", in OECD Factbook 2015-2016: Economic, Environmental and Social Statistics (Paris: OECD Publishing, 2016), s. 198, <https://doi.org/10.1787/factbook-2015-85-en>; OECD, "Tax revenue" (indicator), <https://doi.org/10.1787/d98b8cf5-en> (Erişim Tarihi: 04.01.2020).

bu oran 2017’de %24.9, 2018’de ise %24.4’e gerilemiştir.<sup>52</sup> Söz konusu oranın OECD ortalaması ise ilgili yıllar için sırasıyla %34.4, %34.2 ve %34.3’dür.<sup>53</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ve OECD’nin verileri bir arada düşünüldüğünde Türkiye’nin vergi gelirlerinde bir düşüş eğiliminin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür.

Öte yandan 2016 yılını<sup>54</sup> ilgilendiren politik gelişmeler incelendiğinde ise, 2015 yılında Rus jetinin düşürülmesinin ardından Türkiye ile Rusya arasındaki diplomatik kriz dikkat çekmektedir.<sup>55</sup> Bu krizin en önemli etkisi ise Türkiye ekonomisi için önemli bir likidite kaynağı olan turizm gelirlerinde görülmektedir. Söz konusu kriz nedeniyle Türkiye’nin turizm geliri 2016 yılında %29,7 oranında azalma göstermiştir.<sup>56</sup> Bunun yanı sıra, Türkiye’nin jeopolitik konumu itibariyle Suriye iç savaşının yarattığı ortam da turizm gelirlerindeki bu düşüşe katkıda bulunmuştur.

İzaha davet kurumunun ortaya çıkışını etkileyen asıl ekonomik veriler vergi gelirlerine ilişkin olmakla birlikte, dönemin politik gelişmelerinin de öncelikle ekonomiye sonrasında ise yasama işlemlerine etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Şöyle ki, Rusya ile yaşanan kriz sebebiyle ortaya çıkan turizm gelirlerindeki düşüş devlet için özellikle de likidite anlamında önemli bir kaynak eksikliği yaratmaktadır. Bu durum ise hükümetin izleyeceği politikaları belirlemekte ve dolayısıyla devletin ekonomik ihtiyaçları çerçevesinde hazırlanacak mali nitelikteki yeni hükümler ile bir takım yenilikler getiren veya çeşitli değişiklikler içeren mevzuat hazırlıklarını tetiklemektedir. Bu nedenle, her ne kadar turizm gelirlerindeki söz konusu düşüşün izaha davetin ortaya çıkışı ile doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün görünmese de, ekonomiyi ilgilendiren bu şekilde bir politik gelişmenin en azından izaha davet kurumunun kanunlaşmasındaki motivasyon açısından bir etkisinin olduğu kanaatini taşımaktayız.

<sup>52</sup> OECD, *Revenue Statistics 2019* (Paris: OECD Publishing, 2019), s. 60, <https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en>.

<sup>53</sup> A.y.

<sup>54</sup> Çalışmamızın konusu olan izaha davet kurumunun kanunlaşması için gerekli hazırlıklar 2016 yılının Haziran ayı itibariyle başlamıştır. Bu nedenle 2016 yılından kasım Haziran ayı ve öncesini kapsamaktadır.

<sup>55</sup> Özge Özdemir, “10 Başlıkta Türkiye Ekonomisi’nin 2016 Karnesi,” BBC News Türkçe, 30 Aralık, 2016, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-38443279> (Erişim Tarihi: 25.01.2020).

<sup>56</sup> “Turizm Geliri 2016’da Yüzde 29,7 Azaldı,” BBC News Türkçe, 31 Ocak, 2017, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-38808081> (Erişim Tarihi: 25.01.2020).

Yukarıda açıklanan vergi gelirlerine ilişkin veriler doğrultusunda, izaha davet kurumunun kanunlaşmasında devletin vergi gelirlerindeki düşüşün önemli bir etken olduğu ifade edilebilir. Şöyle ki, vergi gelirlerindeki kaybın temel sebeplerinden biri yukarıda daha detaylı açıklandığı üzere vergiye uyumu olumsuz etkileyen vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırmaya yönelik mükellef davranışlarıdır. Vergiden kaçınmada, mükellefin kendi nezdinde bir verginin doğmasını yasal bir şekilde engellediği düşünüldüğünde devletin aktif olarak bu olası kayıpla mücadele etmesi güçtür. Ayrıca, bir vergi sisteminin vergiden kaçınmayı ne derecede tolere edeceği hususu, o devletin özgürlük ile eşitlik arasında kurduğu politik dengeye göre değişiklik göstermektedir.<sup>57</sup> Ancak, vergi kaçakçılığında ise ortada ödenmesi gereken bir vergi vardır ve mükellef yasal olmayan bir şekilde bu vergiyi kısmen veya hiç ödemeyerek ilgili vergiyi devletten kaçırmaktadır. Vergiye uyumu olumsuz etkileyen bu davranış, devletin tahsil edeceği vergi tutarında önemli oranda düşüşe sebep olmaktadır.

Vergiden kaçınmadaki güçlüğün aksine, devletin vergi kaçakçılığı için alabileceği önlemleri ve sonrasında yararlanabileceği mekanizmaları kanunlaştırması daha olasıdır. Ancak, devlet tarafından temel bazı politikalarda revizyona gidilerek vergi yükünün adaletli paylaşılması, “gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri ortadan kaldıracı önemlerin alınması” her ne kadar vergi kaçırmanın önlenmesi için elzem olsa da<sup>58</sup>, bu seçenekler genellikle devletin ilk tercihi olmamaktadır.<sup>59</sup> Bu nedenle, devlet, tahsil edemediği vergileri mükellefe çeşitli imkânlar sunarak tahsil etme ve bu imkânlar aracılığıyla da vergiye uyuma katkı sağlama amacı güder. İzaha davet kurumunun kanunlaşması da bu nedensellik ilişkisinin bir sonucudur. Zira izaha davet kurumunun amacına ilişkin değerlendirmelerde bulunduğumuz başlıkta daha ayrıntılı açıklanacağı üzere, kanun koyucunun izaha davet kurumuna yüklediği amaç vergiye gönüllü uyumun artırılmasıdır. Yaptığımız tüm açıklamalar ışığında, izaha davet kurumunun

<sup>57</sup> Gutmann, a.g.m., s. 23.

<sup>58</sup> Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997), s. 2.

<sup>59</sup> Kanaatimizce, vergi kaçırmanın önlenmesinde devletin izlemesi gereken politika bu doğrultuda olmalıyken tahsilat amacını ön plânda tutan mekanizmalar aracılığıyla bu soruna çözüm bulma eğilimi özellikle vergiye uyum açısından sakıncalıdır. Zira, devletin bahsi geçen politikalar aracılığıyla önlem almayı benimsemesi ihtimalinde vergi kaçırmaya meyilli mükelleflerin bu durumu fırsat sayabileceği ve hatta özendirici kabul edebileceği görüşü de bu kanaatimizi destekler niteliktedir. İlgili görüş için bkz. Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, s. 2.

kanunlaşmasına giden süreçte vergi gelirlerinde yaşanan düşüşün önemli bir ekonomik etken olduğu görüşümüzü yinelemekteyiz.

İzaha davet kurumunun meclis gündemine gelmesine giden yola ışık tutan dönemin ekonomik ve politik konjonktürünün incelenmesinin ardından, kurumun meclis ve kanunlaşma süreci de izaha davetin tarihsel sürecinin bir bütün olarak anlaşılmasında ve tarihi yorum yöntemine ulaşmada önem arz etmektedir. Bu nedenle bir sonraki başlıkta izaha davet kurumunun meclis ve kanunlaşma süreci ele alınacaktır.

### 1.2.2. Meclis ve Kanunlaşma Süreci

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 13.06.2016 tarihinde hazırlanan “*Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı*” ve gerekçesi 23.06.2016 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulurken 24.06.2016 tarihinde Plan ve Bütçe Komisyonu’na intikal edilmiştir.<sup>60</sup> Kanun tasarısının genel gerekçesinde ilgili kanunla ulaşılmak istenen hedefler sıralanmış olup bu hedeflerden biri de vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle “*vergilemede öngörülebilirliğin artırılması ve uyum maliyetlerinin azaltılması*” olarak ifade edilmiştir.<sup>61</sup> Kanun tasarısının 22’nci maddesinde düzenlenen izaha davet kurumunun madde gerekçesinde VUK’da yer alan pişmanlık kurumundan bahsedilerek idarenin ıttılana giren olaylar hakkında uygulanamadığından bahisle vergi idaresinin “*harici karinelerle*” vergi ziyasını tespit ettikleri durumlarda konuya ilişkin

<sup>60</sup> TBMM, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/728) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu”, Sıra Sayı: 404, erişim tarihi 13 Ekim, 2019, s. 4, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>.

<sup>61</sup> TBMM, a.g.r., s. 5.

İlgili Kanun tasarısının genel gerekçesinde kanunla ulaşılmak istenen hedefler şu şekilde sıralanmıştır:

- “- Yatırım ortamına ilişkin işlem maliyetlerinin azaltılması,
  - Ar-Ge’ye yönelik teşviklerin gözden geçirilerek yasal düzenlemelerden kaynaklı uygulama farklılıklarının giderilmesi,
  - Finans kurumları arasında farklı uygulamaların ortadan kaldırılması,
  - Faizsiz finans ürünlerinin yaygınlaştırılması,
  - Uluslararası yatırımların teşvik edilmesi,
  - Tasarrufların vergisel düzenlemelerle üretken alanlara yönlendirilmesi,
  - Vergilemede öngörülebilirliğin artırılması ve uyum maliyetlerinin azaltılması,
  - Muhtasar beyanname ile sosyal güvenlik kurumu bildirgesinin birleştirilmesi,
  - Şirket kuruluş ve şube açılış işlemlerindeki maliyetlerin azaltılması,
- hedeflerine ulaşabilmek için vergi kanunları ve ilgili diğer kanunlarda düzenlemeler yapılması gerekmektedir.”

mükelleflerin görüşlerine başvurabilecekleri yeni bir kuruma duyulan ihtiyaç ifade edilmiştir.<sup>62</sup> Böylelikle, vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla kanun tasarısının 22'nci maddesinde yerini bulan izaha davet kurumu Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmeye başlanmıştır.

1/728 esas numaralı “*Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı*” Plan ve Bütçe Komisyonu'nun 28.06.2016 ve 29.06.2016 tarihlerinde gerçekleştirdiği 31'inci ve 32'nci birleşimlerde görüşülerek kabul edilmiştir.<sup>63</sup> Komisyon, izaha davet kurumuna ilişkin kanun tasarısının 22'nci maddesini tasarı metnindeki bazı kelimeleri değiştirmek suretiyle kabul etmiştir.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> TBMM, a.g.r., s. 19.

İlgili madde gerekçesi şu şekildedir:

“*MADDE 22- Maddeyle 213 sayılı Kanunun mülga 370 nci maddesi, izaha davet başlığı altında yeniden düzenlenmektedir.*

*Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi ziyana sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenememiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve 359 uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup müessese, herhangi bir surette idarenin itilama giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır.*

*Öte yandan, İdarenin verginin ziyaya uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.*

*Bu kapsamda, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmektedir.*

*İdarenin harici araştırmalarıyla vergiyi ziyaya uğratmış olabileceği yönünde ön tespitleri olan mükellefler izaha davet edilecek, yapılan izahın yeterli görülmesi halinde inceleme ve takdir işlemleri yapılmayacak ve maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilecektir.*

*Maddede, indirimli ceza uygulamasından yararlanılabilmesi için beyan edilen tutarın gecikme zammı oranında hesaplanacak bir zamlı birlikte ödenmesi şartı bulunduğundan, öngörülen sürede bu şartı yerine getirmeyen mükellefler adına indirimli olarak kesilen vergi ziyayı cezası, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere uygulanan ceza esas alınarak, ikmal edilecektir.*

*Bu madde hükmü Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamına giren fiillere uygulanmayacaktır. 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 edilebilecektir.*

*Maddede ayrıca, Maliye Bakanlığına, ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak mercii, tespit yer alan tutarlar dikkate alınarak davet yapılacakları belirleme yetkisi verilmektedir.”*

<sup>63</sup> TBMM, a.g.r., s. 34, 43.

<sup>64</sup> Plan ve Bütçe Komisyonu'nun değişiklik gerekçesi şu şekildedir:

Kanun tasarısına ilişkin olarak bazı komisyon üyelerinin verdiği üç adet muhalefet şerhi bulunmaktadır. Söz konusu muhalefet şerhleri izaha davet kurumuna ilişkin çeşitli eleştiriler barındırdığı için kurumun anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Muhalefet şerhlerinin tasarımın geneli hakkında getirdiği eleştiri, önerilen düzenlemelerin kanun tasarısının hedeflediği yatırım ortamlarını iyileştirme amacından uzak olduğu noktasında birleşmektedir. <sup>65</sup> Özellikle, yatırım ortamlarının iyileştirilebilmesi için gerekli düzenlemelerin keyfilikten uzak, objektif kriterlere dayanması gerektiğinin altı çizilerek ilgili düzenlemelerin bu hususlara dikkat etmediği vurgulanmaktadır.<sup>66</sup>

İzaha davet kurumuna ilişkin olarak getirilen en önemli eleştirilerin başında aynı durumdaki mükelleflere farklı muamele yapılabilme olasılığı gelmektedir.<sup>67</sup> Her ne kadar bu eleştirinin sebepleri şerhlerde açıklanmamış olsa da kanımızca bu durumun temel sebebi ön tespit aşamasının belirsizliği ve objektif kriterler ışığında yapılmasının güçlüğüdür. Öte yandan kurumun, vergisini doğru beyan ederek ödeyen mükellef ile izaha davetten yararlanarak daha az vergi ödeyen mükellef arasında bir eşitsizlik yarattığı da eleştiri konusu yapılmaktadır.<sup>68</sup> Bu eşitsizliğe ek olarak, izaha davet kurumunun vergi kaçırıcıları ödüllendirdiği belirtilmektedir.<sup>69</sup> Ayrıca, vergi idaresinin “somut delilleri kuşkulu karine” şeklinde gösterebileceği ve mükellef aleyhine mesnetsiz karineler kullanılarak mükellefi beyanname vermeye veya düzeltmeye zorlayabileceğine dikkat çekilmektedir.<sup>70</sup> Söz konusu eleştiri, kanun taslağındaki düzenlemenin belirsizliklerle dolu olduğuna işaret edilerek de desteklenmektedir.<sup>71</sup> Bu belirsizliklerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen çok geniş yetkilerle aşılmaya

---

*“Tasarının çerçeve 22 nci maddesi, madde ile yeniden düzenlenmesi öngörülen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "verginin ziyaa uğramış olabileceğine dair ilgili makamlar" ibaresinin vergi tekniğine uygunluğun sağlanması amacıyla "verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler" şeklinde değiştirilmesi ve maddenin daha etkin uygulanabilmesi amacıyla aynı maddenin dördüncü fıkrasına "daveti yapacak" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve yapılan izahı değerlendirecek" ibaresi eklenmesi ve "davet yapılacakları" ibaresinden sonra gelmek üzere "yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile" ibaresinin eklenmesi suretiyle kabul edilmiştir.”*

<sup>65</sup> TBMM, a.g.r., s. 56.

<sup>66</sup> TBMM, a.g.r., s. 56, 70, 81.

<sup>67</sup> TBMM, a.g.r., s. 57, 83.

<sup>68</sup> TBMM, a.g.r., s. 57.

<sup>69</sup> TBMM, a.g.r., s. 83.

<sup>70</sup> TBMM, a.g.r., s. 57.

<sup>71</sup> TBMM, a.g.r., s. 58.

çalışılmasının hukuka uygun olmadığı ifade edilerek kanun taslağının 22'nci maddesinde yer alan izaha davet düzenlemesine karşı olunduğu bildirilmektedir.<sup>72</sup>

TBMM'nin 26'ncı Dönem 1'inci Yasama Yılı'nın 12.06.2016 tarihli 112'nci birleşiminde görüşülmeye başlanan 404 sıra sayılı Kanun Tasarısı'nın<sup>73</sup> 22'nci maddesi için meclise iki adet önerge sunulmuş olup ilgili önerge metinleri yukarıda açıklanan muhalefet şerhlerinin birer özeti şeklindedir. Önergeler aynı mahiyette olmaları sebebiyle birleştirilerek 13.07.2016 tarihinde mecliste okunduktan sonra oylamaya sunulmuş ve reddedilmiştir. Önergelerin reddedilmesinin ardından oylamaya sunulan izaha davet kurumunu düzenleyen 22'nci madde genel kurul tarafından kabul edilmiştir. TBMM'nin 26'ncı Dönem 1'inci Yasama Yılı'nın 113'üncü birleşiminde kanun tasarısının tamamı üzerinde gerçekleştirilen açık oylama ile 404 sayılı Kanun Tasarısı kabul edilerek tasarı 15.07.2016 tarihinde kanunlaşmıştır. 25.07.2016 tarihinde Cumhurbaşkanlığına giden 6728 sayılı Kanun, 08.08.2016 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra 09.08.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

6728 sayılı Kanun'un bir torba kanun olduğunun ifade edilmesi gerekmektedir. Torba kanun adlı bir kanun türüne veya kanun yapma tekniğine ilgili mevzuatlarda (*Anayasa, TBMM İçtüzüğü, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*) yer verilmemiştir.<sup>74</sup> Bu nedenle torba kanun uygulaması için mevzuata dayanan bir tanım yapmak mümkün değilse de günümüzde sıklıkla karşımıza çıkan bu uygulamayı, herhangi bir zorunluluk bulunmadığı halde yürütmenin en hızlı şekilde kanunlaştırma hedefine ulaşmak için kullandığı ve konu olarak birbiri ile ilişkisi olmayan birden fazla kanunda aynı anda değişiklik yapma gücünü haiz bir uygulama olarak tanımlamak mümkündür.<sup>75</sup> Hızlı şekilde ve tek seferde birden fazla kanuni düzenleme yapmak gibi

<sup>72</sup> TBMM, a.g.r., s. 58, 83.

<sup>73</sup> 1/728 esas numaralı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edildikten sonra TBMM'de gerçekleştirilen birleşimlere ilişkin genel kurul tutanaklarında 404 sıra sayılı Kanun Tasarısı olarak yer almaktadır.

<sup>74</sup> Evren Haspolat, "Yasamadan Yürütmeye İktidar Devri Olarak Torba Yasa," *Alternatif Politika* 8, S. 2 (Nisan 2016): s. 421.

<sup>75</sup> Haspolat, a.g.m., s. 430; Şeref İba, "Ülkemizde "Torba Kanun" ve "Temel Kanun" Uygulamaları," *Ankara Barosu Dergisi* 1, (2011): s. 200; Erdoğan Teziç, "Torba Kanun," *Türkiye Barolar Birliği Yayını*,

pragmatist gerekçelerle çıkarılan torba kanunlar, meclisin tek seferde birden fazla kanunda değişiklik yapmasına imkân verdiği için hükümetler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir. 6728 sayılı Kanun da bu tercihin bir yansıması olarak karşımıza çıkmaktadır.

77 asıl ve 2 geçici maddesiyle 6728 sayılı Kanun, 18 farklı kanunun çeşitli maddelerinde değişiklik yapmaktadır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesinde<sup>76</sup> ise “*bir çerçeve taslak ile birden fazla düzenlemenin hükümlerinde değişiklik yapılamaz*” denilerek aslında bu şekilde yapılan torba kanunların mevzuat hazırlama kuralları açısından uygun olmadığı aşikardır. Her ne kadar, torba kanunların tasarılarındaki maddeler meclis genel kurulunda ayrı ayrı görüşülerek oylansa da birbiriyle ilgisi olmayan birçok asli düzenlemenin sınırlı sayıdaki birleşimlerde ve kısıtlı bir zaman diliminde görüşülerek oylanması kanımızca kanun yapma tekniği açısından sakıncalıdır. Zira 6728 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerin neredeyse hepsi asli nitelikte önem taşıyan ve meclis genel kurulunda belirli bir hazırlık çerçevesinde tartışılması gereken düzenlemelerdir. İzaha davet kurumu da bunlardan biridir. Kaldı ki, vergi hukukuna ilişkin birçok mali yükümlülüğün bu tür kanunlarla konulması veya vergi hukukuna ilişkin birtakım kurumların bu yolla ihdas ediliyor olması da çeşitli riskleri ve sakıncaları beraberinde getirmektedir.

En önemli risklerin başında kanun hükmü üzerinde meclis denetiminin zayıflatılması riski gelmektedir. Kanunun geniş bir içeriği sahip oluşu meclisin kanunun bütünü üzerindeki denetimini zorlaştırmakta ve bu nedenle kanun hükümleri özelindeki denetimini de sekteye uğratmaktadır.<sup>77</sup> Bununla bağlantılı olarak ortaya çıkan risklerden bir diğeri ise vergi hukukunda yer alan temel ilkelerle uyuşmayan düzenlemelerin bu şekilde yürürlüğe konması olasılığıdır. Şöyle ki, kanunlaşma hızı ve buna bağlı olarak

---

(Şubat 2016): s. 335; Fahri Bakırcı, “Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları,” *Türkiye Barolar Birliği Yayını*, (Şubat 2016): s. 24; Güneş Yılmaz ve Özgür Biyan, “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi,” *Vergi Dünyası* 37, S. 433 (Eylül 2017): s. 27-28.

<sup>76</sup> Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesi şu şekildedir:

“Konu itibarıyla aralarında bağlantı bulunması sebebiyle birden fazla mevzuatta düzenleme yapılmasını gerektiren haller dışında, bir çerçeve taslak ile birden fazla düzenlemenin hükümlerinde değişiklik yapılamaz. Yapılacak değişiklikler her düzenleme için ayrı ayrı çerçeve taslaklar ile yapılır.”

<sup>77</sup> İba, a.g.m., s. 201.



meclis denetiminin zayıflaması sonucu başta vergilerin kanuniliği ilkesi olmak üzere, hukuki güvenlik ilkesinin bir parçası olan belirlilik ilkesine<sup>78</sup> aykırılık teşkil edebilecek birtakım düzenlemelerin torba kanun aracılığıyla vergi hukuku mevzuatında yer alması kolaylaştırılmaktadır. İzaha davet kurumunun söz konusu ilkeler açısından değerlendirilmesine ilerleyen bölümlerde daha detaylı şekilde yer verilecek olmakla birlikte şu aşamada temel vergilendirme ilkeleri açısından birçok aykırılığı bünyesinde barındıran izaha davet kurumunun buna rağmen mevcut haliyle kanunlaşmasında torba kanun avantajından yararlandığını söylemek mümkündür. Kaldı ki, torba kanunların bizatihi hukuki güvenlik ilkesine ve buna bağlı olarak belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği yadsınamaz bir gerçektir.<sup>79</sup> Dolayısıyla, meşruiyeti tartışmalı bir uygulama olan torba kanun ile ihdas edilen izaha davet kurumunun temelini başta bu sebeple sağlam olmadığı belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Kanunlaşma sürecinin bir parçası olarak izaha davet kurumunun VUK'daki düzenleme yerinin de bu başlık altında irdelenmesinde fayda görülmektedir. Hukuki bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından ilgili kanunun hangi bölümüne, nasıl bir başlık altına yerleştirildiği hususu söz konusu düzenlemenin anlaşılmasında önem arz etmektedir. Zira vergi hukukunda yer alan yorum yöntemlerinden biri olan sistematik yorum yöntemi de bunu gerektirmektedir.<sup>80</sup> Bu doğrultuda, 6728 sayılı Kanun ile ihdas edilen izaha davet kurumu VUK'un "*Ceza Hükümleri*" başlıklı dördüncü kitabının "*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 370'inci maddesi altında düzenleme yeri bulmuştur.<sup>81</sup>

<sup>78</sup> Hukuki güvenlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi kapsamında belirlilik ilkesi hakkında detaylı bilgi için bkz. Coşkun Can Aktan, *Anayasal Vergi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), s. 80-82.

<sup>79</sup> Yılmaz/Bıyan, a.g.m., s. 29; Cem Barlas Arslan, *Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar* (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017), s. 113.

<sup>80</sup> Sistematik yorum yönteminde bir kanun hükmünün o kanun içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile ilişkisi araştırılır. Böylelikle, bir hukuk kuralı özelden genele bir bütün içinde incelenerek yorumlanmaktadır. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 24; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 139.

<sup>81</sup> İzaha davet kurumunun VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenmesinin tedvin tekniğine uygun olmadığı vurgulanarak maddenin 370/A maddesi olarak düzenlenmesi gerektiğine ilişkin de doktrinde görüşler bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Rençber, a.g.m., s. 142; Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet," *Dünya Gazetesi*, 23 Ağustos, 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101> (Erişim Tarihi: 21.04.2019).

İlk bakışta, izaha davet kurumunun düzenlendiği yer itibariyle vergi cezalarıyla ilgili olarak cezayı ortadan kaldıran bir araç olduğu izlenimi edinilebilir.<sup>82</sup> Ancak madde hükmünün bütünü ele alındığında izaha davet, kesilen vergi ziyayı cezasının tamamını ortadan kaldırmamakta sadece söz konusu vergi ziyayı cezasının daha az bir oranda kesilmesine olanak sağlamaktadır. Kaldı ki, izaha davet kurumunun tek özelliği vergi ziyayı cezasında mükellefe sağladığı bu imkân değildir. İzahı yeterli bulunan mükelleflere herhangi bir işlem yapılmaması ve izahta bulunmayan mükelleflerin ise yetkili komisyonca izahı yerinde bulunmayan mükelleflerle aynı sonuçlara muhatap olması da izaha davet kurumunun özellikleri arasındadır. Bu nedenle izaha davetin, ortaya çıkardığı tüm hukuki sonuçlar göz önünde bulundurulmadan sadece tek bir özelliğine odaklanılarak kanunda düzenleme yeri bulması doktrinde sistematik açıdan doğru yerde düzenlenmediği şeklinde eleştiri konusu yapılmaktadır.<sup>83</sup>

Doktrinde yer verilen bir görüşe göre izaha davet kurumunun VUK'un birinci kitabının "*Tarh ve Tahakkuk Usulü*" başlıklı ikinci kısmında düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.<sup>84</sup> İlgili görüş uyarınca izaha davetin gerçek amacı ziyaa uğradığına dair emareler bulunan verginin tahsilini sağlamaktır.<sup>85</sup> Kurum bunu da izaha davet edilen mükellefe vermediği beyannamesini verme, eksik ya da yanlış verdiği beyannamesini ise duruma göre tamamlama veya düzeltme imkânı vererek gerçekleştirmektedir. Bu yönüyle izaha davetin ziyaa uğratılan verginin tahsilini sağlama özelliğine ağırlık vererek kurumun tarh yöntemleriyle ilgili olduğu belirtilmektedir.<sup>86</sup> Ancak, böyle bir yaklaşımın izaha davet kurumunu bir tarh usulü, yöntemi olarak nitelendirmek anlamına geleceğinden bahisle ilgili görüşe katılmamaktayız. Zira bu şekilde bir nitelendirme de izaha davetin tek bir özelliğine ağırlık verilerek yapılmaktadır.

İzaha davet kurumunun yer verildiği "*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*" başlıklı bölümdeki diğer maddeler incelendiğinde 369'uncu maddede yanılma ve görüş

<sup>82</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet" Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar," *İKÜHFD* 16, S.2 (2017): s. 85; Candan, a.g.m..

<sup>83</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 85; Candan, a.g.m.; Rençber, a.g.m., s. 138; Bozdoğan/Çataloluk, a.g.m., s. 45. Konuya ilişkin görüşümüz için bkz. s. 25.

<sup>84</sup> Candan, a.g.m.; Rençber, a.g.m., s. 142.

<sup>85</sup> Candan, a.g.m.; Rençber, a.g.m., s. 142.

<sup>86</sup> A.y.

değişikliğinin, 371'inci maddede pişmanlık ve ıslah kurumunun, 372'nci maddede ölüm halinin, 373'üncü maddede mücbir sebeplerin varlığının, 374'üncü maddede zamanaşımının, 376'ncı maddede ise cezalarda indirim kurumunun düzenlendiği görülmektedir. Sayılan maddeler içinde vergi cezalarının belli oranlarda indirimli ödenmesini sağlayan cezalarda indirim kurumu haricindeki diğer maddelerde vergi cezasının ortadan kalktığı veya hiç kesilmediği anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda, ilgili başlık altında yer verilen maddelerin ortak noktasının ya vergi cezasının ödenmesi ya da vergi cezasının ortadan kalkması olduğu ifade edilebilir. İzaha davet kurumuna bu açıdan yaklaşıldığında ise, kurum aracılığıyla ziyaa uğradığına dair emareler bulunan verginin ödenmesinin yanı sıra vergi ziyayı cezasının da belli bir oranda ödenmesinin hedeflendiği görülmektedir. Bu nedenle, kanun koyucu tarafından vergi ziyayı cezasının ödenmesine olan etkisi ön plâna çıkarılarak sistematik açıdan 370'inci maddeye yerleştirildiği düşünülebilir.

Kanımızca, kanun koyucunun bu yaklaşımı izaha davetin bazı sonuçları itibariyle cezalarda indirim kurumuyla da benzerliği göz önüne alındığında yerindedir. Ancak, bölüm başlığının vergi cezalarının ödenmesini ve cezaların ortadan kalkmasını kapsamaması nedeniyle burada yapılması gereken eleştirinin izaha davetin yer verildiği madde numarasından çok altında yer aldığı bölüm başlığının kapsayıcılığı konusuna yoğunlaşması gerektiği kanaatini taşımaktayız. Şöyle ki, cezalarda indirim kurumu için de geçerli olmakla birlikte izaha davet kurumu vergi cezasını azaltan bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, “*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*” başlığının cezalarda indirim ve izaha davet kurumlarının sonuçlarını da kapsayacak şekilde tekrar isimlendirilmesinin daha yerinde olacağını düşünmekteyiz. Sonuç olarak, kanun koyucunun izaha davet kurumunu VUK'un 370'inci maddesinde düzenlemesini sistematik açıdan yerinde bulmakla birlikte yer aldığı bölüm başlığının içerik olarak izaha davet kurumunu kapsamadığının ifade edilmesi gerekmektedir.

Kanunlaşma sürecinde son olarak, yürürlüğe girmesinden yaklaşık iki yıl sonra tekrar meclis gündemine gelen izaha davet kurumu bu sefer 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”un 25'inci maddesi ile değişikliğe uğramıştır. Söz konusu

değişiklikler ile madde metninde çeşitli iyileştirmeler yapmayı hedefleyen kanun koyucu izaha davete ilişkin sürelerde ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımındaki maddi sınır konularında çeşitli değişikliklerde bulunmuştur.

### 1.2.3. 519 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Yukarıda işaret edildiği üzere, izaha davet kurumuna ilişkin asli nitelikteki konuların açıklanması, detaylandırılması ve kurumun işleyişine ilişkin neredeyse tüm unsurların belirlenmesi, VUK'un 370'inci maddesinde ifade edilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi, ilk olarak kanuni düzenlemenin yapılmasından yaklaşık bir yıl sonra, 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>87</sup> ile kullanmış; söz konusu tebliğ de 01.09.2017 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370'inci maddesinde yapılan değişiklikler sonrasında ise Hazine ve Maliye Bakanlığı, değişiklikten yaklaşık sekiz ay sonra 519 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini<sup>88</sup> yayımlayarak 482 Sıra No'lu Tebliği yürürlükten kaldırmıştır. Bu noktada, öncelikle, genel tebliğin vergi hukukundaki yerinin açıklanması gerekmektedir.

Genel tebliğ, vergi hukukunun yardımcı (ikincil) kaynaklarından<sup>89</sup> biri olup Hazine ve Maliye Bakanlığının sıklıkla başvurduğu idari enstrümanlardan biridir.<sup>90</sup> Hazine ve

<sup>87</sup> 30134 sayılı ve 25.08.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>88</sup> 31201 sayılı ve 30.07.2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>89</sup> Doktrinde, genel tebliğlerin vergi hukukundaki kaynaklık derecelerine ilişkin olarak ikili bir ayrıma tâbi tutulduğu da görülmektedir. Bu ayırım uyarınca birinci gruba giren genel tebliğler, vergi kanunlarının tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılmakta olup yeni hükümler ihtiva etmeleri nedeniyle uyulması zorunlu bağlayıcı kaynak niteliğindedir. İkinci gruba giren genel tebliğler ise, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik açıklamalar içeren ve bağlayıcı olmayan yardımcı kaynak niteliğindedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998) s. 51-52; Karakoç, a.g.e., s. 98-99; Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), s. 36-37; Mutluer/Dayanç Kuzevli, a.g.e., s. 113-114. Kanımızca, vergi hukukunda genel kural olarak kabul edildiği şekliyle genel tebliğlerin yardımcı kaynak niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir. Zira, kanunun verdiği açık yetki nedeniyle, yürütmeye genel tebliğler eliyle kanunun kapsamını aşan düzenlemeler yapma olanağı vermek, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olan vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Maliye Bakanlığının yayımladığı genel tebliğler, asıl olarak vergi işlemlerinin yürütülmesi konusunda açıklamalar içeren metinlerdir. Bu nedenle, ilgili tebliğler, idari işlem teorisi açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) işlem niteliği taşımamaktadır.<sup>91</sup>

Uygulamada ise, mükelleflerin hukuki durumlarını doğrudan etkileyen objektif nitelikli genel tebliğlerin varlığı da bilinmektedir. Ancak, yardımcı kaynak niteliğindeki tebliğlerin, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi kanunlarından farklı düzenlemeler yapması mümkün değildir.<sup>92</sup> Zira, Danıştay da bir kararında, tebliğ ile aynı düzeyde kaynaklık görevi üstlenen sirkülerler hakkında “...sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetki aşıp Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuran yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır.” ifadelerine yer vermektedir.<sup>93</sup> Bunun yanı sıra, her ne kadar genel tebliğler kural olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) işlem niteliği taşımasa da, kanunu aşan nitelikte kural koyan tebliğlerin genel düzenleyici idari işlem niteliğinde olduğu kabul edilmektedir.<sup>94</sup> Bu husus, hukuka aykırılık ihtiva eden bu şekildeki genel tebliğlerin iptal davasına konu edilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

İlgili kanun maddesi ve 519 Sıra No’lu Tebliğ bir arada değerlendirildiğinde belirgin bir şekilde ortaya çıkacağı ve görüleceği üzere, izaha daveti düzenleyen VUK’un 370’inci maddesi salt bir çerçeve çizmekte, kurumu genel hatlarıyla düzenlemektedir. 519 Sıra No’lu Tebliğ ise genel hatları çizilen izaha davet kurumuna ilişkin olarak, ayrıca, izaha davetin kapsamını, ön tespitin tanımını, izaha davet şartlarını taşımayan mükellefin durumunu, izah zammını, tarhiyat sonrası uzlaşma imkânını düzenlemektedir.<sup>95</sup> Bahsi geçen hususlar, ilgili kanun maddesinde düzenlenmemiş, ilk olarak genel tebliğ aracılığıyla düzenleme yeri bulmuş konular olması nedeniyle dikkat çekmektedir.

<sup>90</sup> Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Beta Basım, 2019), s. 32; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 19.

<sup>91</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 19.

<sup>92</sup> A.y.

<sup>93</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2007/49, K. 2008/249, KT. 18.04.2008.

<sup>94</sup> Saban, a.g.e., s. 33-34.

<sup>95</sup> Mülga 482 Sıra No’lu Tebliğ için de aynı durum geçerlidir. İçeriklerinde yer alan değişiklikler haricinde mülga tebliğde de kanun maddesinde yer verilmeyen çeşitli asli unsurların düzenlendiği görülmektedir.

Açıklandığı üzere, kural olarak genel tebliğler vergi hukukunda yardımcı kaynak niteliğindedir ve ilgili oldukları kanunların uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren metinlerdir. Ancak, 519 Sıra No'lu Tebliğ özelinde bu duruma riayet edilmediği, izaha davet kurumuna ilişkin kanunu açıklamaktan öte, kanunu aşan bir takım asli düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Bu doğrultuda, ilgili Tebliğ iptal davasına konu edilebilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) bir genel düzenleyici idari işlem mahiyetindedir. Şöyle ki, 519 Sıra No'lu Tebliğ'de bulunan ve yukarıda sayılan konular nitelik itibarıyla daha önce kanunda düzenlenmediği için mükelleflerin hukuki durumlarını etkileyen yeni hükümlerdir.

Bu aşamada, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecek şekilde 519 Sıra No'lu Tebliğ'i çıkarttığını söylemekle yetinmekteyiz. Zira, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili tebliğe ilişkin yetkisi ayrı bir başlık altında incelenecek olup, konunun bütünlüğünü sağlamak amacıyla, 519 Sıra No'lu Tebliğ'e ilişkin olarak yapacağımız diğer değerlendirmelere söz konusu başlık altında yer verilecektir.

### **1.3. İZAHA DAVET KURUMUNUN AMACI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**

İzaha davet kurumu, 6728 sayılı “*Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile Türk vergi sistemine getirilmiştir. Kanunun adından da anlaşılacağı üzere, söz konusu Kanunla amaçlanan Türkiye’de yatırım ortamının iyileştirilmesi olup, izaha davet müessesesinin de yatırım ortamını iyileştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmüş olsa gerektir. İzaha davete ilişkin düzenlemenin geçici bir madde ile yapılmamış olması da kanun koyucunun söz konusu amaca ulaşmada, izaha daveti süreklilik arz eden bir araç olarak nitelendirdiğinin bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir.<sup>96</sup> Ancak, izaha davet kurumunun ekonomide etki ettiği alanının sınırlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu şekilde bir kurumun tek başına yatırım ortamının iyileştirilmesine katkı sağlayamayacağını belirtmek gerekmektedir.

<sup>96</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 83.

İzaha davet müessesesi yasal bir dayanağa kavuşmadan önce de vergi dairelerinin mükellefler hakkında elektronik ortamlarda çeşitli verileri topladığı ve bu verilerle beyannameleri karşılaştırarak, mükelleflerin işlemlerine ilişkin daha doğru bir kanaate veya duruma göre bilgiye ulaşabildikleri<sup>97</sup>, edinilen bu bilgiler çerçevesinde ulaşılan kanaat veya bilginin mükellefin beyanıyla örtüşmediği hallerde, kimi zaman vergi idaresinin mükellefle bir şekilde iletişime geçerek söz konusu farklılığı düzeltmesinin istendiği uygulamacılarca ifade edilmektedir.<sup>98</sup> Şöyle ki, uygulamada, izaha davet kapsamında değerlendirilebilecek konularla<sup>99</sup> ilgili olarak halihazırda vergi dairelerinin mükelleflerden VUK'un 148'inci maddesi uyarınca bilgi talep ettiği ve bu talep üzerine ilgili düzeltmeleri yaptırdıkları belirtilmektedir.<sup>100</sup>

Bunun yanı sıra uygulamada, söz konusu durumun daha ileri bir aşaması olan, vergi incelemesi yürütülürken dahi vergi idaresi ile mükellefin içinde bulunduğu bilgi alışverişi sürecinde, vergi idaresinin bazı durumlarda – örneğin defter ve belgelere ilişkin olarak – mükelleflerden yaptıkları işlemlere ilişkin açıklama talep ettiklerinden de söz edilmektedir.<sup>101</sup> Ayrıca, kanunun taslak aşamasında verilen muhalefet şerhlerinde de, aslında izaha davete benzer bir uygulamanın vergi idareleri tarafından uygulandığı ve böylelikle izaha davet kurumunun kanunlaştırılmasının aslında “*yasal olmayan bir uygulamaya yasal statü kazandırma*” gayesi olduğu ifade edilmektedir.<sup>102</sup> Diğer bir ifadeyle, izaha davet müessesesinin Türk Vergi Sistemine girmesi, mükellefle vergi idaresinin belli bir çerçevede süregelen iletişim şeklinin kanuni bir boyuta taşınması olarak da değerlendirilmektedir.<sup>103</sup> Bu perspektiften bakıldığında, yapılan düzenlemenin

<sup>97</sup> Cenk Murat Arslan, “Buyurun İzaha,” *Vergi Dünyası*, S. 433 (Eylül 2017): s. 64.

<sup>98</sup> Arslan, a.g.m., s. 64; Rençber, a.g.m., 137.

<sup>99</sup> İzaha davet kapsamında değerlendirilebilecek konular şu şekildedir: “Tapu Daireleri ve Bankalardan Elde Edilen Bilgilerin Karşılaştırılması Sonucu Ulaşılan Bulgulardan Hareketle Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi; Form BA ve Form BS’lerde Yer Alan Bilgilerin Karşılaştırılması Neticesinde Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.” (Yürürlükten kaldırılan 482 Sıra No’lu Tebliğ’de bizzat sıralanan bu konulara 519 sıra No’lu Tebliğ’de ayrıca yer verilmemiş olup, izaha davetin kapsamı sadece bu konularla sınırlandırılmayarak verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığı herhangi bir konunun izaha davet kapsamında değerlendirilmesi için yeterli görülmüştür.)

<sup>100</sup> Harun Sağır, “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi,” *Vergi Dünyası* 36, S. 425 (Ocak 2017): s. 95.

<sup>101</sup> Özgür Biyan, “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet”,” *Bilanço* (Temmuz-Ağustos-Eylül 2016): s. 46.

<sup>102</sup> TBMM, a.g.r., s. 83.

<sup>103</sup> Numan Emre Ergin, “İzaha davet 1 Eylül’de başladı, ama...,” *Dünya Gazetesi*, 13 Eylül, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381>. (Erişim Tarihi: 13.03.2020).

bir diğ er amacının, zaten sü regelen vergi idareleri uygulamalarının kanuni bir zemine oturtulması oldu ğ u da sö ylenebilir.

Gerek izaha davete ilişkin kanun hü kmü, gerekse 482 Sıra No'lu Tebliğ<sup>104</sup>, 519 Sıra No'lu Tebliğ ve doktrin incelendiğ inde, devletin izaha davet müessesesi ile temel olarak vergi tahsilatını hızlandırmayı ve vergiye uyumun artırılmasını<sup>105</sup> amaçladığı ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, vergi idareleri eliyle tahsil edilecek vergilerin sorunsuz, herhangi bir gecikme olmaksızın hazineye girmesini hedefleyen izaha davet müessesesiyle; bir yandan izah edilebilir durumlar açısından vergi idaresinin, gereksiz vergi incelemesi veya takdir işlemleri yaparak zaman kaybetmesi ve maliyetlerinde artış yaşaması engellenirken<sup>106</sup>, diğ er bir yandan izah edilemeyen durumlar için de mükelleflere indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükelleflerin daha ağır olası müeyyidelerden korunması<sup>107</sup> ve böylelikle vergi idaresinin verginin ziyaa uğrayan kısmını en az emek ve maliyetle tahsil etmesi amaçlanmaktadır. Nitekim, izaha davete ilişkin 519 Sıra No'lu Tebliğ'in “*Giriş ve Amaç*” başlıklı 1'inci maddesinde de – 482 Sıra No'lu Tebliğ ile aynı şekilde – vergi incelemesi ile başlatılan süreçlerin ve tesis edilen idari işlemlerin vergiye uyum maliyetini artırdığı, izaha davet ile bu maliyetin düşürülerek, usul ekonomisine hizmet edileceği ve belirli şartlar mükelleflerin daha ağır müeyyidelerden de korunacağı belirtilmektedir.

482 Sıra No'lu Tebliğ özelinde izaha davet kurumunun amaçlarını dört başlık altında toplamak mümkündür. Bu başlıklar; idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara harcamasının sağlanması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulmasının sağlanması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması olarak sıralanabilir.<sup>108</sup>

<sup>104</sup> Mülga nitelikte olan bir tebliği izaha davetin amacına ilişkin başlıkta inceleyerek dikkate almamızın sebebi, her ne kadar hukuki olarak bir geçerliliği ve işlevi kalmasa da ilgili tebliğde yer verilen izaha davet kurumunun özünün korunarak işlerliğini devam ettirmesi ve kurumu ihdas eden iradenin bir yansıması olarak yetkili merciin kurumun amacına ilişkin mülga tebliğde yer verdiği açıklamaların asıl amacın belirlenmesinde göz ardı edilemeyecek önem taşımasıdır.

<sup>105</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 463; Biyan, a.g.m., s. 47.

<sup>106</sup> Candan, a.g.m.; Sedat Safran, “Vergi Hukukunda Yeni Bir Düzenleme: İzaha Davet,” *İstanbul Barosu Dergisi* 92, S.1 (Ocak 2018): s. 32.

<sup>107</sup> Rençber, a.g.m., s. 137.

<sup>108</sup> 482 Sıra No'lu Tebliğ'in ilgili kısmı şu şekildedir:



Ancak 519 Sıra No'lu Tebliğ incelendiğinde sıraladığımız amaçlara ilişkin kısmın yeni metinden çıkarılarak izaha davet kurumunun amacına ilişkin 482 Sıra No'lu Tebliğ'de olduğu gibi doğrudan bir ifadeye yer verilmediği görülmektedir.<sup>109</sup> Her ne kadar ilgili kısma yeni tebliğ metninde yer verilmemiş olsa da, tebliğin “Giriş ve Amaç” başlıklı 1'inci maddesinde aslında izaha davet ile idarenin özellikle vergi incelemesi ile uzayabilecek süreçleri kısaltarak zamanını daha verimli kullanma amacı taşıdığı anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra izaha davet kurumunun kanunlaşma süreci ve işleyişi dikkate alındığında, vergiye gönüllü uyum<sup>110</sup> başta olmak üzere söz konusu diğer amaçların da çalışmamızda incelenmesi izaha davet kurumunun asıl amacının belirlenmesi için gereklilik arz etmektedir.

Doktrinde ise bu amaçlara ek olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın etkin bir şekilde çalışabilmesine ve ülke ekonomisine makro düzeyde katkı sağlamak<sup>111</sup>; vergi alacağıının tahsilinin yargı süreci nedeniyle gecikmesinin engellenerek dava yükünün azaltılmasına katkıda bulunmak<sup>112</sup>; vergi denetiminin etkinliğini artırmak<sup>113</sup>; mükellefin sürece katılımını artırarak vergilendirmede demokrasinin gelişimine katkı sağlamak<sup>114</sup>; vergide

---

“Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.”

<sup>109</sup> 519 Sıra No'lu Tebliğ'in “Giriş ve Amaç” başlıklı 1'inci maddesinde izaha davetin amacına ilişkin açık bir ifadeye yer verilmemesinin önemli bir eksiklik olduğunu düşünmekteyiz. Her ne kadar 482 Sıra No'lu Tebliğ'de sıralanan amaçların bir kısmına katılmasak da, yeni tebliğde başlıkla uyumsuz şekilde izaha davetin amacına ilişkin doğrudan bir açıklama veya ifadeye yer verilmemesini bir tercihten çok unutkanlık olarak nitelendirmenin daha doğru olduğu kanaatini taşımaktayız.

<sup>110</sup> Her ne kadar 519 Sıra No'lu Tebliğ metninde izaha davet kurumunun amacı olarak vergiye gönüllü uyum kavramına yer verilmemiş olsa da, izaha davet kurumunun ihdas edildiği 6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin ilgili gerekçesinde izaha davetin vergiye gönüllü uyumu artırma amacı taşıdığı açıkça ifade edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. TBMM, a.g.r., s. 19.

<sup>111</sup> Esra Gür, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü: İzaha Davet Müessesesi,” *Social Science Studies Journal* 4, S. 28 (2018): s. 6501; Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlık, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi,” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5, S.1 (2018): s. 59.

<sup>112</sup> Alper Doğan ve Melih Kabayel, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması,” *Vergi Raporu*, S. 224 (Mayıs 2018): s. 59; Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, “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 (2018): s. 768.

<sup>113</sup> Hüseyin Güçlü Çiçek ve Burcu Güneş, “Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi,” *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, S.17 (2019): s. 16; Rüknettin Kumkale, “Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi,” *Terazi Hukuk Dergisi* 12, S.135 (Kasım 2017): s. 119-120.

<sup>114</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı ve Mehmet Hatipoğlu, “İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması,” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9, S. 2 (2018): s. 565.

kayıt dışılıkla mücadele etmek<sup>115</sup> amaçlarına da yer verildiğinin belirtilmesinde fayda görülmektedir.

482 Sıra No'lu Tebliğ kapsamında sıraladığımız amaçlar – *her ne kadar 519 Sıra No'lu Tebliğ'de doğrudan yer verilmese de* – değerlendirildiğinde izaha davet ile idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılabileceği kabul edilebilir görünse de<sup>116</sup>, sayılan diğer amaçların yerindeligi tartışmaya elverişlidir.

İdarenin, izaha davet kurumu sayesinde zamanını daha etkin ve verimli alanlara harcaması ile kastedilen vergi incelemesi için harcanan zamanın azaltılması ise, ifadenin mefhum-ı muhalifinden vergi incelemesinin vergi idaresi tarafından etkin ve verimli görülmediği/yürütülemediği sonucuna ulaşılabilecektir. Ayrıca, izaha davet kurumunun vergi idarelerine kazandıracığı iş yükü de belirsizdir. Özellikle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında – gerekli koşulların varlığı halinde – izaha davet kurumunun vergi idaresi tarafından yaygın şekilde kullanılma olasılığı dikkate alındığında, idarenin bu kuruma harcayacağı zamanın da azımsanmaması gerekmektedir. İzaha davet kurumunun işletilmesinin, sonrasında vergi incelemesi yapılmasına engel teşkil etmemesi hususu da izaha davet ile idarenin zamanını ne ölçüde başka alanlara harcayabileceği konusunda soru işareti yaratmaktadır.

Öte yandan, mükellefin olayların gerçek mahiyetinin tespitine katkısının artırılması amacı da sarih değildir. Mükelleflerin sunulan imkândan yararlanacağı varsayılsa dahi, izah neticesinde gerçek mahiyetin ortaya çıkmasına olan katkısı ihtiyatla karşılanması gereken bir nitelik taşımaktadır. Şöyle ki, vergi idaresinin izaha davet yazısı ile izaha davet ettiği mükellefin herhangi bir baskı hissetmeden konuya ilişkin izahta bulunmasının beklenmesi güçtür. Bu nedenle, izah neticesinde ortaya çıkan sonucun

<sup>115</sup> Alaattin Ceyhan ve Ertuğrul Turan, “Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi,” *Vergi Raporu*, S. 235 (Nisan 2019): s. 33.

<sup>116</sup> Bu noktada kastedilen uyuşmazlıkların izaha davet işletilmezse ileride ortaya çıkması olası olarak görülen uyuşmazlıklar olduğu düşünülmektedir. Zira, izaha davet aşamasında ortada henüz bir uyuşmazlık olup olmadığı tartışmaya elverişlidir. Diğer yandan, izaha davet sonrasında mükellefin idari veya yargı yollarına başvurması durumunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların da aslında uyuşmazlık sayısını artırabileceği düşünülebilir. Bu nedenle, izaha davetin ileride ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları engelleme potansiyeli olduğu düşünülmele birlikte, kendi içinde yaratabileceği uyuşmazlıkların da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

gerçek mahiyetin ortaya çıkması mı yoksa idare tarafından istenilen mahiyete ulaşılması mı olduğu şüpheli görünmektedir.

Vergiye gönüllü uyumun izaha davet sayesinde artacağı inancı ise, özünde vergi tahsilatının hızlandırılmasını hedefleyen her yeni düzenlemeyle umut edilen gönüllü uyumdan beklentiyi ifade etse gerektir. Bu doğrultuda, vergiye gönüllü uyum kapsamında izaha davet kurumunun etkinliğini değerlendirebilmek ve ortaya koyabilmek amacıyla öncelikle vergiye gönüllü uyum kavramının irdelenmesi yerinde olacaktır.

Vergiye uyum olarak da ifade edilen vergiye gönüllü uyum kavramı, mükelleflerin muhatap olduğu vergileri yürürlükte olan vergi mevzuatına uygun şekilde tam ve zamanında ödemesi anlamına gelmektedir.<sup>117</sup> Bu açıdan vergiye gönüllü uyumu, mükellef tarafından verginin dürüst bir şekilde ödenmesini sağlayan içsel bir motivasyon olarak da nitelendirmek mümkündür.<sup>118</sup> Gönüllü uyum, beyan esasına dayanan vergi sistemini haiz ve en az düzeyde vergi incelemesi yapma gayesinde bir devlet için asli öneme sahiptir.<sup>119</sup> Vergiye gönüllü uyum konusunda doktrinde iki temel teori üzerine inşa edilmiş yaklaşım bulunmakta olup, bunlar rasyonel tercih teorisi çerçevesinde şekillenen Allingham & Sandmo yaklaşımı ve ahlaki duygular teorisi çerçevesinde şekillenen sosyal psikolojik yaklaşımdır.<sup>120</sup>

Vergiye gönüllü uyuma ilişkin ilk teorilerden biri olan ve caydırma teorisi olarak da adlandırılan Allingham & Sandmo yaklaşımı, Michael Allingham ve Agnar Sandmo tarafından 1972 yılında rasyonel tercih teorisi temel alınarak dile getirilmiştir.<sup>121</sup> Bu yaklaşımın şekillendiği rasyonel tercih teorisinin temelinde, ekonomik insanın ("*homo economicus*"), doğası gereği, sağlayacağı kişisel faydayı maksimize ederken ortaya

<sup>117</sup> Göker, a.g.e., s. 85; Tunçer, a.g.m., s. 109; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, a.g.e., s. 279.

<sup>118</sup> Erich Kirchler ve Ingrid Wahl, "Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance," *Journal of Economic Psychology*, 31 (2010): s. 333.

<sup>119</sup> Jack T. Manhire, "Tax Compliance As a Wicked System," *Florida Tax Review* 18, S. 6 (2016): s. 244.

<sup>120</sup> Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı," "*Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Perspektifler*", ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici, (Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012), s. 168; Çiçek/Güneş, a.g.m., s. 14; Didinmez, a.g.e., s. 12, 20.

<sup>121</sup> Manhire, a.g.m., s. 247.

çıkacak maliyeti de minimize etme güdüsü yatmaktadır.<sup>122</sup> İlgili yaklaşım uyarınca, mükellef, fayda-maliyet analizi yaparak, bir başka ifadeyle vergisini eksik veya hiç beyan etmemesi halindeki geliri ile bu durumda karşılaşacağı olası cezalar arasında bir karşılaştırma yaparak vergiye uyumlu davranıp davranmayacağı konusunda rasyonel bir tercih yapacaktır.<sup>123</sup>

Allingham & Sandmo yaklaşımında vergiye gönüllü uyum esasen bir kumar olarak nitelendirilmektedir.<sup>124</sup> Şöyle ki, mükellef, vergi denetiminin etkinliğinden şüphe duyduğu veya cezaları riske atacağı gelirin göre az bulduğu bir sistemde vergiye uyumlu davranmamayı tercih ederek maksimize etmek istediği faydayı, gelirini riske atmayı göze alabilecektir. Bunun da nedeni, mükellefin vergisini beyan etme kararının belirsizlik altında alınan bir karar olmasıdır.<sup>125</sup> Zira, bir mükellefin vergisini eksik veya hiç beyan etmemesi durumunda, vergi idareleri otomatik olarak ceza formunda bir reaksiyon vermemektedir.<sup>126</sup> Bu doğrultuda, rasyonel tercih teorisi çerçevesinde şekillenen bu yaklaşım uyarınca, etkin bir vergi denetiminin varlığı ve cezaların caydırıcılığı vergiye gönüllü uyumu belirleyen en önemli etkenler olarak belirtilmektedir.<sup>127</sup>

Öte yandan, Allingham & Sandmo yaklaşımının temel aldığı rasyonel tercih teorisinde, mükelleflerin tamamen rasyonel oldukları ve kendi ekonomik çıkarları doğrultusunda karar verdikleri ön kabulüyle hareket edilmektedir.<sup>128</sup> Ancak ilgili yaklaşım, sadece

<sup>122</sup> Göker, a.g.e., s. 86; Aktan, a.g.m., s. 168-169.

<sup>123</sup> Didinmez, a.g.e., s. 13; Özgür Saygın, *Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2018), s. 28; Özgür Emre Koç, "Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi," *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular*, ed. Mustafa Taytak ve İsmail Çiğerci (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), s. 277.

<sup>124</sup> Manhire, a.g.m., s. 247.

<sup>125</sup> Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics* 1 (1972): 324.

<sup>126</sup> A.y.

<sup>127</sup> Aktan, a.g.m., s. 169; Saygın, a.g.e., s. 29-30; Koç, a.g.m., s. 277; Nilgün Serim, "Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı," *AKÜ İİBF Dergisi* XVII, S.1 (Haziran 2015): s.143.

<sup>128</sup> Serdar Çiçek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Elif Ayşe Şahin İpek, "Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri," *Sosyoekonomi* 27, S. 39 (2019): s. 225;. Manhire, a.g.m., s. 251.

ekonomik açıdan vergiye gönüllü uyumu irdeleyerek psikolojik, sosyal, kültürel ve ahlaki etkenleri göz ardı eden bu ön kabulü nedeniyle ise eleştirilmektedir.<sup>129</sup>

Vergiye gönüllü uyuma ilişkin doktrinde yer alan diğer yaklaşım ise ahlaki duygular teorisi çerçevesinde şekillenen sosyal ve psikolojik yaklaşımdır. Temeli, Adam Smith'in "*Ahlaki Duygular Teorisi*" ("*The Theory of Moral Sentiments*") başlıklı kitabına dayanan ahlaki duygular teorisinde, bireylerin vergiye karşı sergiledikleri davranış ve tutumları üzerinde psikolojik algılarının da etkili olduğu vurgulanmaktadır.<sup>130</sup> Bu doğrultuda, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler ekonomik bir fayda-maliyet analizi ile sınırlı değildir. İlgili teori uyarınca mükelleflerin vergiye uyumlu davranma veya davranmama kararlarında psikolojik, sosyal, kültürel, ahlaki vb. etkenlerin varlığı da söz konusudur.<sup>131</sup>

Mükelleflerin tutum ve davranışları içinde buldukları sosyokültürel yapı, sahip oldukları ahlaki normlar, psikolojik algıları ve buna benzer etkenler ile şekillenmektedir. Bu teoriye göre, örneğin, vergisini doğru beyan etmeyen bir mükellefin sosyal çevresinden göreceği tepkinin ne olduğu ve kendi içinde yaşayacağı suçluluk ve utanç<sup>132</sup> duygusunun seviyesi o mükellefin vergiye uyumlu davranıp davranmayacağını şekillendirmektedir. Söz konusu örnekler siyasi, dini, ahlaki, kültürel birçok etken ışığında çoğaltılabilir. Ahlaki duygular teorisi çerçevesinde şekillenen sosyal ve psikolojik yaklaşım göstermektedir ki, mükellefler vergiye uyumlu davranmak konusunda sadece kendi bireysel ekonomik çıkarlarını düşünerek hareket etmemekte; birtakım başka etkenler de mükelleflerin verecekleri kararlarda belirleyici rol üstlenmektedir.

Öncelikle, rasyonel tercih teorisi çerçevesinde şekillenen Allingham & Sandmo yaklaşımı doğrultusunda izaha davet kurumunun vergiye gönüllü uyuma etkisini

<sup>129</sup> Manhire, a.g.m., s. 250; Marandu/Mbekomize/Ifezue, a.g.m., s. 212; Aktan, a.g.m., s. 173; Simon James ve Clinton Alley, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration," *Journal of Finance and Management in Public Services* 2, S.2 (2000): s.34-35; Çiçek/Çiçek/Şahin İpek, a.g.m., s. 225.

<sup>130</sup> Serim, a.g.m., s. 142; İrem Didinmez ve Erdem Seçilmiş, "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri," *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 18, S.2 (2018): s. 108.

<sup>131</sup> Göker, a.g.e., s. 84; Aktan, a.g.m., s. 173-174; Didinmez/Seçilmiş, a.g.m., s. 109.

<sup>132</sup> Tunçer, a.g.m., s. 111.

değerlendirdiğimizde, kurumun denetim işlevi ve ceza yönünden caydırıcılığının incelenmesi gerekmektedir. Tartışmaya açık olmakla birlikte, bir an için izaha davet kurumunun vergi incelemesi öncesinde işlenen bir vergi denetim mekanizması olduğu kabul edilse dahi, kurumun kapsamının belirsiz olması vergiye gönüllü uyum için gerekli etkin denetime olanak vermemektedir. Buna ek olarak, izaha davet için gerekli ön tespit de belirsizlikler içermesi – *örneğin, ön tespit yapılması için verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin bulunması gerekliliği* – de denetim olanağını önemli ölçüde sınırlandırmaktır.

Caydırıcılık ekseninde izaha davet kurumuna yaklaştığımızda ise, izaha davet edilen mükellefin belirli şartlar doğrultusunda vergi ziyai cezası açısından %80 oranında bir indirimle muhatap olabilmesi izaha davetin caydırıcılık seviyesini olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki, mükellef izaha davet kurumunun kapsamında yer alan konulara ilişkin olarak vergiye uyum kararı verirken gerçekleştirdiği ekonomik bir fayda maliyet analizinde, vergi incelemesinin sonuçları yerine izaha davetin sonuçlarını maliyet olarak dikkate aldığına göre daha az riske sahip olacaktır. Böylelikle, izaha davet kurumunun kapsamındaki konular özelinde mükellef daha az riske sahip olması nedeniyle vergiye uymama tercihinde bulunabilecektir. Bu durum ise izaha davetin vergiye gönüllü uyumu artırma amacını zedelemektedir. Ancak, söz konusu vergiye gönüllü uyumu artırma amacından kastedilen, izaha davet edilen mükelleflerin hiç vermedikleri beyannameleri vermesi, eksik olan beyannamelerini tamamlaması veya hatalı olarak verdikleri beyannameleri düzeltmesi sonucu ulaşılan uyumlu davranışlar bütünü ise, bu durumda da baskı altındaki mükellefin gönüllü olarak vergiye uyumlu davrandığı sonucuna ulaşmanın mümkün olmadığını belirtmek gerekir.

Öte yandan, ahlaki duygular teorisi çerçevesinde şekillenen sosyal ve psikolojik yaklaşım ekseninde izaha davet kurumu incelendiğinde mükelleflerin izaha davet kurumunu algılayış şekli önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, mükellefler için vergi incelemesiyle muhatap olmak en korkutucu ve stres dolu senaryolardan biridir. Bu doğrultuda izaha davet kurumu olmasaydı karşılaşılabileceği vergi inceleme sürecindeki durumu ile izaha davet sonucundaki durumunu kıyaslayan mükellefin, izaha davet kurumunu algılayış biçimi olumlu olacaktır. Zira, mükellef vergi incelemesine girseydi

yaşayacağı stres, kaygı, korkudan ve muhatap olacağı daha ağır müeyyidelerden izaha davet sayesinde kendini koruduğunu düşünebilecektir. Bu olumlu yaklaşımın, mükellefi vergiye uyumlu davranmak konusunda teşvik edeceği iddia edilebilir. Ancak, aynı mükellef grubu için izaha davet kurumunun varlığı, vergi incelemesine girme ihtimalinin düşmesi olarak da algılanabilir. Her halükârda yeterli bir izahta bulunamasa dahi mükellefin %80 indirimli vergi ziyayı cezası indiriminden yararlanacak olması da bu algıya eklendiğinde, izaha davet kurumu, vergi ziyasına yol açan mükellefleri izaha davet kapsamındaki konular özelinde vergiye uyumlu davranmamaya teşvik etme, cesaretlendirme riskini de beraberinde getirmektedir.

Bunun yanı sıra, vergisini doğru beyan ederek zamanında ödeyen dürüst mükellef açısından ise izaha davet kurumu vergiye uyumlu davranma açısından motivasyon düşürücü bir etkiye sahiptir. Şöyle ki, vergiye gönüllü uyum gösteren bu mükellef grubunda, izaha davet kurumu nedeniyle vergi kaçırarak mükellefler için bir ödüllendirme, kendileri için ise bir cezalandırma söz konusu olduğu algısı oluşabilir. Zira, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının da belli şartlar dahilinde de olsa izaha davet kapsamında tutulması bu durumu destekler niteliktedir. Ayrıca, %80 oranında bir vergi ziyayı cezası indirimi oldukça önemli bir orandır. Kaldı ki, kesilen vergi ziyayı cezası için mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan da yararlanması mümkündür. Böylelikle, ilgili cezanın tarhiyat sonrası uzlaşma sonucu sifıra kadar düşmesi imkân dahilindedir. Bu durumun vergide eşitlik ilkesine de aykırı olduğu ifade edilmelidir. Bu açıdan, izaha davet kurumunun dürüst mükellefin vergi idaresine olan güvenini sarsacağı ve vergiye gönüllü uyumunu azaltacağı sonucuna varılmaktadır.<sup>133</sup>

Tüm açıklamalarımız ışığında, izaha davet kurumunun vergiye gönüllü uyumu artırma amacının tespit edilmesi oldukça güç olup uygulamanın yaygınlaşmasını ve zamanla geleceği noktanın incelenmesini gerektirmektedir. Ancak yukarıda ifade edilen nedenler doğrultusunda, izaha davetin, mükellef nezdinde hem vergiye gönüllü uyumu artırma hem de azaltma gücünü haiz olması nedeniyle vergiye gönüllü uyumu artıracığına olan inancımızın düşük olduğunu belirtmekte fayda görülmektedir.

<sup>133</sup> Buyrukoğlu/Toparlak, a.g.m., s. 65.

İzaha davet kurumunun asli amacının vergi alacağıın tahsilini – izaha davet kurumu kapsamında değerlendirilebilecek konular özelinde – daha hızlı şekilde sağlamak ve olası vergi incelemeleri nedeniyle tahsile giden sürenin artmasını engellemek olduğu kanaatini taşımaktayız. Her ne kadar izaha davet kurumu, izahta bulunan mükellefin ilgili şartları taşıması halinde vergi ziyai cezasının sadece %20'sini ödemesine olanak vermesi nedeniyle bir anlamda vergi ziyai cezasının %80'ninden vazgeçiyor görünse de bu şekilde vergi incelemesine kıyasla vergi aslını kayıpsız şekilde ve kısa sürede toplayarak kısa vadede hazineye daha büyük katkıda bulunmayı hedeflemektedir. Ancak, kurumun işlerliğinin ne olacağı ve belirsizlik ihtiva eden hususlarının ne oranda giderileceği soruları henüz yanıt bulamadığı için izaha davet kurumunun bu amaca ulaşip ulaşamayacağına da şerh koymakta fayda görülmektedir.

#### **1.4. İZAHA DAVET KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ**

Vergi hukukunda yeni bir kurum olarak yerini alan izaha davetin hukuki niteliğini ortaya koymak, gerek izaha daveti uygulayacak vergi idaresi gerekse izaha davet ile muhatap olacak mükellefler açısından önem arz etmektedir. Zira izaha davetin hukuki niteliğinin ortaya koyulması özellikle mükelleflerin izaha davete ilişkin olarak gidebilecekleri olası itiraz ve/veya yargı yollarının belirlenebilmesi açısından gereklidir. Aynı gereklilik vergi idaresinin izaha daveti en doğru şekilde uygulaması bakımından da geçerliliğini korumaktadır. Bu nedenle, izaha davet kurumunun hukuki niteliğinin belirlenebilmesi açısından, vergi hukukunun diğer kurumlarıyla karşılaştırılmasının yanı sıra idare hukukunun en temel kavramlarından biri olan idari işlem teorisi bakımından tartışılması ve idare hukuku ile ceza hukukunda yer alan bazı kurumlarla benzerlik ve farklılıklarının ortaya koyulmasında yarar vardır. Bu bölümde, öncelikle, ayrı başlıklar altında bahsi geçen karşılaştırma ve tartışmalar yapılacak olup izaha davet kurumunun hukuki niteliğine ilişkin son değerlendirmeye ayrı bir başlık altında yer verilecektir.



### 1.4.1. İdari İşlem Teorisi Bakımından Niteliği

Vergi hukuku ve idare hukuku arasında oldukça yoğun ve yakın bir ilişki bulunmaktadır.<sup>134</sup> İdare hukuku, kamu hizmetlerini hukuki olarak düzenleyen kurallardan oluşmaktadır.<sup>135</sup> Kamu hizmetlerinin eksiksiz ve etkin şekilde yerine getirilmesi için kamu harcamalarına başvurması gereken devletin, bu harcamalar için yararlandığı en önemli kamu geliri vergilerdir.<sup>136</sup> Vergi işlemleri ise idari işlem niteliği taşımaktadır.<sup>137</sup> Nitekim, VUK'un 20'nci maddesinde vergi işlemlerinden biri olan tarh işleminin “*..idari muameledir*” şeklinde tanımlanması bu duruma örnek teşkil etmektedir.<sup>138</sup> Böylelikle, idare hukukunda hâkim olan idari işlem teorisi vergi hukukunda da işlerlik kazanmaktadır.<sup>139</sup> Bu da idari işlemin unsurları olan sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurlarının vergilendirme işlemleri için de geçerli olması demektir.<sup>140</sup>

Vergi hukuku mevzuatında yer alan düzenlemelerin ihtiva ettiği işlem ve eylemlerin idare hukuku çerçevesinde nitelendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Zira mükelleflerin haklarında yapılan işlemlere karşı izleyeceği yolların belirlenmesi bu nitelendirmeye bağlıdır. Bu nedenle, vergi sistemimizde yeni bir kurum olarak yerini alan izaha davet kurumunun idari işlem teorisi çerçevesinde incelenmesi ve ihtiva ettiği her bir aşama için ayrı değerlendirilerek idari işlem teorisi bakımından nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, öncelikle, idari işlem kavramına ilişkin teorik açıklamalara yer verilecek olup, idari işlemin özellikleri de irdelenerek izaha davet kurumunun idari işlem teorisi bakımından niteliği ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

<sup>134</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 5; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 64.

<sup>135</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 14; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 99.

<sup>136</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 31; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 14.

<sup>137</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 5; Kırbaş, a.g.e., s. 31;; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 99; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), s. 8.

<sup>138</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 5; Karakoç, a.g.e., s. 64.

<sup>139</sup> Karakoç, a.g.e., s. 64.

<sup>140</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 5; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 99; Kırbaş, a.g.e., s. 31; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 8.

### 1.4.1.1. İdari İşlem

Kanunlarda tanımı yer almayan<sup>141</sup> idari işlem kavramına ilişkin olarak doktrinde ve yargısal içtihatla tek ve herkesin üzerinde anlaşığı bir tanım bulunmamaktadır. Öncelikle, idari işlemin de bir hukuki işlem olduğunun belirtilmesi gerekir.<sup>142</sup> Hukuki işlem, hukuki bir sonuç doğurmak saikiyle yapılan irade açıklamasıdır.<sup>143</sup> Diğer bir ifadeyle, ehliyetli bir hak sahibinin bir hukuki durum doğurmak, mevcut hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla yaptığı irade açıklamasıdır.<sup>144</sup> Hukuki işlemin, hukuki sonuç bir doğurması ise irade açıklamasının hukuki güce dayanmasını gerektirmekte olup, kamu hukuku işlemleri için söz konusu hukuki güç, kamu gücü veya devlet yetkisidir.<sup>145</sup>

Kamu hukuku alanındaki işlemlerin önemli bir kısmını meydana getiren idari işlemlerin, doktrinde en yalın haliyle, “*idare fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan kamu hukuku işlemleri*” olarak tanımlandığı görülmektedir.<sup>146</sup> Danıştay’ın 1973 tarihli bir İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında<sup>147</sup>, idari işlemi, “*idari makamların idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai kararlar*” olarak nitelendirmesi<sup>148</sup> ise idare fonksiyonu (*idare işlevi*)<sup>149</sup> kavramını ön plâna çıkaran bir önceki tanımla

<sup>141</sup> Kanunlarda idari işlem tanımı yapılmadığına dikkat çeken A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, İdari Usul Kanunu Ön Taslağı’nın 3’üncü maddesinin c fıkrasında idari işlemin, “*Yetkili idarenin, kamu hukuku alanında kamu gücü ile hareket ederek idari faaliyetle ilgili doğrudan hukuki sonuca yönelik, tek yanlı idare açıklamasıyla aldığı her karar ya da kamusal tedbir*” olarak tanımlandığının da bilgisini vermektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt I – Genel Esaslar* – (Ankara: Turhan Kitabevi, 2019), s. 333.

<sup>142</sup> Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2012), s. 68; Bahtiyar Akyılmaz, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2000), s. 24.; Kemal Gözler, *İdare Hukuku Cilt I* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2019), s. 760.

<sup>143</sup> Metin Günday, *İdare Hukuku* (Ankara: İmaj Yayınevi, 2004), s. 109;

<sup>144</sup> Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt* (İstanbul: Hak Kitabevi, 1966), s. 258, 274-275.

<sup>145</sup> Günday, a.g.e., s. 109; Gözler, a.g.e., s. 763.

<sup>146</sup> Celal Erkut, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği (Ankara: Danıştay Yayınları, 1990), s. 2; Günday, a.g.e., s. 109.

<sup>147</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1972/2, K. 1973/10, KT. 14.04.1973, *Danıştay Dergisi*, S. 12-13, s. 199.

<sup>148</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2019), s. 309.

<sup>149</sup> İl Han Özay’a göre idare işlevinin içeriğini, “*ihtiyaçların belirlenmesi ve sonra da giderilmesi ya da kişi, mal ve değerlerin korunmasına yönelik sürekli olarak yapılması gereken ve genellikle kamu hizmeti denilen etkinliklerde bulunma*” oluşturmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. İl Han Özay, *Günışığında Yönetim* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017), s. 417.

örtüşmektedir. İlgili tanımdan hareketle idare, idari işlemler ile idare fonksiyonunu yerine getirmektedir.<sup>150</sup>

Diğer yandan, Anayasa Mahkemesi'ne göre “*kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması*” gereken işlem olarak tanımlanan<sup>151</sup> idari işlem için, idare tarafından kullanılan yetkinin ve açıklanan iradenin etki ve sonuçlarını idare hukuku alanında göstermesi gerektiğinin altı çizilmektedir.<sup>152</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay’a göre ise idari işlem “*kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re’sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflar*” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>153</sup> Vergi hukuku açısından idari işlemin tanımına ise Danıştay, “*Vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları*” şeklinde yer vermektedir.<sup>154</sup>

Yukarıda çeşitli tanımlarına yer verilen idari işlem, özetle; bir idari makam tarafından idare fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla, kamu gücü kullanılarak ve tek yanlı irade açıklamasıyla yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) her türlü işlemi ifade etmektedir.<sup>155</sup> Ayrıca, idari işlemin, kanunların icrasının ve kamusal amaçların gerçekleştirilmesinin de bir aracı olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.<sup>156</sup> Buna ek olarak, yapılan tanımdan hareketle, idarenin yaptığı her işlemin idari işlem olarak nitelendirilmesinin mümkün olmayacağı; bir başka ifadeyle, “*idarenin işlemleri*”

<sup>150</sup> Günday, a.g.e., s. 109.

<sup>151</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 976/1, K. 976/38, KT. 25.05.1975, *Anayasa Kararlar Dergisi*, S. 14, s. 170; Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 333.

<sup>152</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 333. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 2004/26, K. 2004/51, KT. 15.04.2004, *11.08.2001 tarihli ve 25550 sayılı Resmî Gazete*, s. 47.

<sup>153</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi, E. 988/2, K. 989/1, KT. 20.02.1989, *15.04.1989 tarihli ve 20140 sayılı Resmî Gazete*, s. 15; Danıştay 10. Dairesi, E. 987/1159, K. 987/1458, KT. 01.07.1987, *24.07.1987 tarihli ve 19427 sayılı Resmî Gazete*, s. 3. Aynı doğrultuda bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E. 1985/80, K. 1985/71, KT. 03.05.1985, *Danıştay Dergisi*, S. 60, s. 107.

<sup>154</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 88/4887, K. 91/3142, KT. 16.10.1991, *Danıştay Dergisi*, S. 84-85, s. 226.

<sup>155</sup> Candan, a.g.e., s. 68; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 312; Günday, a.g.e., s. 109-110.

<sup>156</sup> Akyılmaz, a.g.e., s. 31.

deyimi ile “*idari işlem*” deyiminin özdeş nitelikte olmadığına da belirtilmesinde fayda görülmektedir.<sup>157</sup>

#### 1.4.1.2. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemin en belirgin özelliği idari makamlarca yapılması gerektiğidir. İdari makam, kamusal idarenin süjesidir.<sup>158</sup> İdari makam, bir taraftan kamu gücünü diğer taraftan ise kamu gücünü kullanan organı ifade etmektedir. Ancak burada özellikle vurgulanması gereken husus, kamu gücünün sadece idare tarafından kullanılmadığıdır. Zira, idari makamların özel hukuk işlemleri olabileceği gibi, özel hukuk kişilerinin de “*idari makam tarafından üstlenilmesi ya da böyle bir yetkiye sahip olmaları halinde*” idari işlem yapması mümkündür.<sup>159</sup> Kamu hizmetini yürütmekle yetkili ve görevli kılınmış bir özel hukuk kişinin idari işlem yapabilmesi kamu gücü ayrıcalıklarından yararlanmasına yani işlemlerini kamu gücü kullanmak suretiyle yapmasına bağlıdır.<sup>160</sup> Bu nedenle, idari işlemin en önemli ayırt edici özelliğinin kamu gücü kullanımı olduğu söylenebilir.

İdari işlemin bir diğer özelliği olan kamu gücü kullanımı, idari makamın, kamu hukukundaki kanuni düzenlemelerle kendisine tanınan üstün yetkiler doğrultusunda hareket etmesini ifade etmektedir.<sup>161</sup> İdari işlemlerin, hukuki sonuca yönelik ve idare edilenlerin hukuki durumunu etkileyen tek yanlı işlemler oluşu söz konusu kamu gücü sayesinde.<sup>162</sup>

Tek yanlı idari işlemler, idari makamın tek yanlı irade açıklamasıyla meydana gelmektedir.<sup>163</sup> Bir işlemin tek yanlı irade açıklamasıyla yapılması, idare edilenin rızası

<sup>157</sup> Günday, a.g.e., s. 110; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 312.

<sup>158</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 312.

<sup>159</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 336-337; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 312.

<sup>160</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 313; Candan, a.g.e., s. 73.

<sup>161</sup> Candan, a.g.e., s. 76.

<sup>162</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 318.

<sup>163</sup> Gözler, a.g.e., s. 768. Bu noktada idari işlemlerin tek yanlı – iki yanlı idari işlemler şeklinde ayrımına tabi tutulduğunun belirtilmesi gerekir. İki yanlı idari işlemler idari sözleşmeler olarak adlandırılmakta olup bu işlemler açısından karşılıklı iki irade beyanı söz konusu olmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, a.g.e., s. 769. Çalışmamızın konusunu aşmamak adına bu bölümde sadece tek yanlı idari işlemler açısından açıklamalara yer verilecektir.

aranmaksızın sadece idarenin iradesi ile tesis edilmesi anlamını taşır.<sup>164</sup> İdari işlemin, tek yanlı irade açıklaması sonucu gerçekleşmesinin nedeni ise idare hukukundaki taraflar arasındaki eşitsizliktir. İdari işlemde taraflardan idarenin çıkarı, bireyin çıkarına üstün tutularak kamusal iradenin üstünlüğü esas alınmaktadır.<sup>165</sup>

Kamusal iradenin üstünlüğünün bir yansıması olarak idari işlemlerin kamu yararı amacı taşıması gerektiğinin de ayrıca ifade edilmesinde fayda vardır.<sup>166</sup> Zira, idari faaliyetlerin tümünün nihai hedefi kamu yararı olup, en önemli idari faaliyetlerden biri olan idari işlemlerin de her halükârda kamu yararı amacı ile yapılması gerekmektedir.<sup>167</sup>

İdari işlemin diğer bir önemli özelliği yürütülebilir, uygulanabilir oluşudur.<sup>168</sup> Yürütülebilir olmaktan kasıt bir idari işlemin uygulanabilmesi için herhangi bir yargı kararına ihtiyaç duyulmamasıdır.<sup>169</sup> İdari işlemin icrai olma özelliği olarak da ifade edilen bu durum, idari işlemin bir ayrıcalığıdır ve idari işlemin kamu gücüne dayanması ile kamu yararı amacına yönelik olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>170</sup> İdari işlemin icrai olması bir idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için gerekli şartlardan biridir.<sup>171</sup> Bu da söz konusu idari işlemin hukuk düzeninde veya hakkında idari işlem yapılan kişinin hukukunda bir değişiklik yapmasını gerektirir.<sup>172</sup> Ancak, her idari işlem yürütülebilir yani icrai olmak zorunda değildir.<sup>173</sup> İdarenin icrai olmayan işlemleri de mevcuttur. Bunlar hazırlık işlemleri, görüş belirten işlemler, bildirici işlemler, iç yazışmalar, uygulamaya ilişkin işlemler olarak sıralanabilir.<sup>174</sup>

İdari işlemlerin, icrai olma özelliği işlemin aksi ispat edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilmesini gerektirir.<sup>175</sup> Dolayısıyla, idari işlemin hukuka uygunluk karinesinden

<sup>164</sup> Candan, a.g.e., s. 77; Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339; Günday, a.g.e., s. 112.

<sup>165</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339.

<sup>166</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 321.

<sup>167</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 321.

<sup>168</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339.

<sup>169</sup> A.y.

<sup>170</sup> Günday, a.g.e., s. 112.

<sup>171</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 322; Candan, a.g.e., s. 82.

<sup>172</sup> A.y.

<sup>173</sup> Günday, a.g.e., s. 112.

<sup>174</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 322; Günday, a.g.e., s. 112.

<sup>175</sup> Günday, a.g.e., s. 114.

yararlanma özelliği söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, idari işlemler hukuka uygun kabul edilmektedir. Bunun da nedeni, her idari işlemin bir kanuni dayanağının bulunmasıdır.<sup>176</sup>

### 1.4.1.3. Değerlendirme

Çalışmamızın konusunu oluşturan izaha davet kurumunun yukarıdaki açıklamalarımız ışığında değerlendirilmesi için öncelikle izaha davet kurumundaki aşamaları belirtmekte fayda görülmektedir.

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumunun ilk aşamasını, verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunması halinde vergi idaresindeki yetkili kılınmış merciler tarafından yapılan ön tespit oluşturmaktadır. Ön tespit işlemi, idari işlemin özellikleri çerçevesinde değerlendirildiğinde; kamu gücü kullanılarak, kamu yararı amacı ile tek yanlı şekilde idari bir makam tarafından yapıldığı sonucuna varılmaktadır. Ancak, ön tespit işleminin idari işlem teorisi açısından icrai olma özelliğini taşımadığı görülmektedir. Bu nedenle, ön tespit işleminin icrai olmayan idari işlemlerden olan hazırlık işlemi olarak nitelendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

İzaha davet kurumu kapsamında hakkında ön tespit yapılan mükellefin karşılaşacağı bir sonraki aşama ise izaha davet yazısıdır. İzaha davet yazısı, ön tespiti yapmakla yetkili kılınan idari makamlar tarafından hazırlandıktan sonra ilgili mükellefe tebliğ edilecektir. Bu doğrultuda, izaha davet yazısının; kamu gücü kullanılarak, kamu yararı amacı ile tek yanlı şekilde idari bir makam tarafından yapıldığı tespit edilmektedir. Öte yandan idari işlemin özelliklerinden kesin ve yürütülmesi zorunlu yani icrai olma özelliğini ise taşımadığı sonucuna varılmaktadır. Şöyle ki, izaha davet yazısı doğrudan hukuki bir sonuç doğurmamakta, izaha davet yazısının tebliğ edilmesi kurumun mükellef nezdinde sonuçlarını doğurabilmesi için gerekli koşullardan biridir. Söz konusu sonuçların ortaya çıkabilmesi için ise izaha davet yazısının tebliği üzerine mükellefin izahta bulunma veya bulunmama iradesini göstermesi gerekmektedir.

---

<sup>176</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339.

Böylelikle, izaha davet yazısı tek başına mükellef açısından hukuki sonuç doğurma gücünü haiz olmaması nedeniyle tarafımızca hazırlık işlemi olarak nitelendirilmektedir.

İzaha davet yazısı sonucu izaha davet edilen mükellefin izahta bulunması ve ilgili izahın yetkili mercilerce yeterli bulunması halinde mükellef nezdinde yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Yaptığı izah neticesinde, vergi ziyana sebep olmadığı anlaşılan mükellef hakkında yapılan ön tespitle sınırlı olarak vergi incelemesiyle muhatap olmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Bu aşamada, herhangi bir idari işlemde bahsetmek mümkün değildir.

Son aşama olarak, kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen ve izahta bulunan mükellefin izahının yetkili idari makamlar tarafından yeterli bulunmaması halinde, söz konusu “yeterli bulunmama” durumu aynı idari makamlarca gerekçeli bir şekilde ilgili mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Bu durumda, kendisine tebliğ yapılan mükellef gerekli koşulları sağlaması halinde indirimli vergi ziyai cezası ödeme olanağından yararlanacak olup mükellef nezdinde izaha davet edildiği vergi konusu özelinde tarhiyat gerçekleştirilecektir. Bu noktada, vergilendirmenin en temel işlemlerinden biri olan tarhiyat işleminin her halde kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) bir idari işlem olduğu bilinen bir gerçektir. Bu aşamada incelenmesi gereken durum, yetkili idari makamın değerlendirmelerini içeren yani izahın yeterli bulunmamasına ilişkin olarak alınan idari kararın niteliğidir. İdari işlemin özellikleri çerçevesinde söz konusu idari kararın, idari bir makam tarafından kamu gücü kullanılarak ve kamu yararı amacı ile tek yanlı biçimde alındığı görülmektedir. İlgili idari karar, izaha davet edilen kişinin hukukunda değişiklik yapma gücünü haizdir. Zira, mükellefin ilgili idari karar sonucu hareketsiz kalması hakkında vergi incelemesi başlatılması veya takdir komisyonuna sevk edilmesi sonuçlarını doğurmaya elverişlidir. Bu da söz konusu idari kararın kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) bir idari işlem olduğu anlamına gelmektedir.

İzaha davet kurumunun idari işlem teorisi bakımından nitelendirilmesi hususu, izaha davet sonucu gerçekleştirilen işlemlerin idari yargıda iptal davasına konu edilip edilemeyeceğinin belirlenebilmesi açısından önem arz etmektedir. Kanımızca, yukarıda kesin ve yürütülebilir (icrai) idari işlem olarak nitelendirilen izaha davete ilişkin

işlemlerin, işlemin unsurları – *yetki, şekil, sebep, konu, maksat* – açısından sakatlık bulunması halinde, tek başına iptal davasına konu edilebilmesi mümkün görülmektedir. Ancak, dava konusuna ilişkin olarak daha detaylı bilgi ve değerlendirmelere ikinci bölümde ayrıca yer verilecektir.

#### **1.4.2. Ceza Hukukunda Müeyyideye Etki Eden Bazı Kurumlarla Karşılaştırılması**

Vergilendirme yetkisinin anlam kazanabilmesi için vergilendirmenin belirli ceza normları ile desteklenmesi gerekmektedir.<sup>177</sup> Buna bağlı olarak vergi hukukunun bir alt dalı olarak karşımıza çıkan “*Vergi Ceza Hukuku*”, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişme alanıdır.<sup>178</sup> Vergi hukukunda yer alan vergi suç ve cezaları niteliklerine göre, vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde incelendiği kadar ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde de incelenmektedir. Her ne kadar günümüzde vergi ceza hükümleri daha çok vergi usul kanunları içinde düzenlenmiş olsa da zaman zaman genel ve temel kanunlardan biri olan ceza kanunlarına da başvurmak gerekmektedir.<sup>179</sup> Bir diğer ifade ile vergi usul kanunlarında düzenlenen hükümlerin özel nitelikte ceza hükümleri olması uygulama sahasının vergi kanunlarınca değil ceza hukuku genel ilkeleri kapsamında olması sonucunu doğurmaktadır.<sup>180</sup> Bu doğrultuda, vergi suç ve cezalarına etki eden bir kurum olan izaha davetin hukuki niteliğinin belirlenebilmesi açısından ceza hukukunda yer alan bazı kurumlarla da karşılaştırılarak incelenmesinde yarar vardır. Bu noktada ceza hukukunda yer alan gönüllü vazgeçme, önödeme ve etkin pişmanlık kurumları ön plâna çıkmaktadır.

<sup>177</sup> Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları,” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S.1 (2016): s. 127.

<sup>178</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 6; Kamil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku* (İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019), s. 13; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), s. 52.

<sup>179</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 43.

<sup>180</sup> Mehmet Altundış, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi,” *Ankara Barosu Dergisi* 65, S. 1 (2007): s. 172; Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme,” *DEÜHFD* 12, S. 2010 Özel Sayı (2012): s. 5.



### 1.4.2.1. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 36'ncı maddesinde düzenlenen cezayı kaldıran şahsi bir sebeptir.<sup>181</sup> Failin suçun icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçmesi veya kendi çabasıyla suçun neticelenmesinin önüne geçmesidir.

Gönüllü vazgeçmenin gerçekleşmesini sağlayan üç unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki suçun tamamlanmamış olmasıdır.<sup>182</sup> Dolayısıyla gönüllü vazgeçme, teşebbüs halinin varlığında değerlendirilebilir.<sup>183</sup> Eğer ki eylem tamamlanmış ve netice gerçekleşmişse gönüllü vazgeçmenin bir diğer görünümü olan etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilmektedir.<sup>184</sup> İkinci unsur ise vazgeçmenin gönüllü olmasıdır.<sup>185</sup> Buna bağlı olarak failin, suç teşkil eden fiilini kendi kararıyla kesmesi gerekmektedir. Failin “*suç fiiline devam edebilirim fakat devam etmek istemiyorum*” şeklinde bir düşünceye sahip olması gerekmektedir.<sup>186</sup> Son unsur ise gönüllü vazgeçmenin iradi olmasıdır.<sup>187</sup> İrade dışı etmenlerle suç eyleminin kesilmesi halinde gönüllü vazgeçme değerlendirilmeyecek, teşebbüs hükümleri uygulanacaktır.<sup>188</sup> Örneğin bir ağacı yakmaya çalışan failin yağmur yağması sonucu ateşin sönmesi halinde gönüllü vazgeçmenin iradi unsuru gerçekleşmemektedir.

İzaha davet kurumunda, izaha davet edilen mükellefin gönüllü olarak davete katılma iradesi ile gönüllü vazgeçmedeki gönüllülük iradesinin benzerliği her iki kurumu ilk bakışta birbirine yakın bir görünüme sokmaktadır. Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere, söz konusu gönüllülük iradesi izaha davette tebliği alan mükellefin olumlu cevabı ile ortaya çıkarken gönüllü vazgeçmede irade her türlü dış etmenden bağımsız şekilde tezahür etmektedir. Her ne kadar iradeler açısından iki kurum arasında benzerlik

<sup>181</sup> Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011), s. 349; Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş* (İstanbul: Beta Basım, 2011), s. 459.

<sup>182</sup> Koca/Üzülmöz, a.g.e., s. 351; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 461.

<sup>183</sup> A.y.

<sup>184</sup> Koca/Üzülmöz, a.g.e., s. 356.

<sup>185</sup> Koca/Üzülmöz, a.g.e., s. 352; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 461.

<sup>186</sup> Enes Yılmaz, “Suçun Özel Bir Görünüş Şekli Olarak Gönüllü Vazgeçme,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65, S. 4 (2016): s. 2578.

<sup>187</sup> Koca/Üzülmöz, a.g.e., s. 353.

<sup>188</sup> Hale Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme,” *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* 3, S. 2 (2013): s. 101.

kurulmaya çalışılsa da kurumları birbirinden ayıran temel nitelikte farklar bulunmaktadır.

Öncelikle en büyük fark gönüllü vazgeçmede suçun icrasının tamamlanmamış olmasıyken izaha davette icrası tamamlanan bir suçun bulunmasıdır. Bu aşamada izaha davet kurumu kapsamında değerlendirilmesi gereken suç vergi kaçakçılığı suçlarıdır. İzaha davet hükümlerinin uygulanması için vergi kaçakçılığı emarelerinin bulunması gerekmektedir. Her ne kadar vergi kaçakçılığı suçlarına belirli bir kısmına teşebbüs mümkün olsa da<sup>189</sup> vergi kaçakçılığı suçlarının niteliğinden dolayı emarelerin ortaya çıkabilmesi için suçun tamamlanması gerekmektedir.<sup>190</sup> Dolayısıyla, izaha davet kurumunda teşebbüsten bahsetmek mümkün değilken gönüllü vazgeçmede ise suçun teşebbüs aşamasında olması gerekmektedir. Doğrudukları sonuçlar bakımından incelendiğinde ise gönüllü vazgeçme bir cezasızlık sebebi olarak karşımıza çıkarken izaha davet kurumu için cezasızlık sebebi gibi bir nitelendirmede bulunmak yerinde değildir. Zira izaha davet kurumunun işletilmesinden sonra herhangi bir adli soruşturma/kovuşturma yapıp yapılamayacağı aydınlatılmış değildir.<sup>191</sup> Ancak, bu belirsizlik mükellef lehine yorumlanırsa ve örneğin bir vergi kaçakçılığı suçu olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan ve izaha davetten yararlanan bir mükellefin ilgili suç nedeniyle herhangi bir adli soruşturma/kovuşturmayla muhatap olamayacağı kanaatine varılırsa izaha davet kurumunun da ilgili suç için bir cezasızlık sebebi olduğunu söylemek mümkün hale gelmektedir.

#### 1.4.2.2. Önödeme

Gönüllü vazgeçmenin yanında izaha davet ile ilişkilendirilebilecek diğer ceza hukuku kurumu ise önödemedir. Önödeme, TCK'nın 75'inci maddesinde düzenlenen, sadece adli para cezasını veya üst sınırı altı ay hapis cezası aşmayan suçlarda, soruşturmada

<sup>189</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs," *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 10, S. 37 (Ocak, 2019): s. 21.

<sup>190</sup> Bizce emarelerin yetkili kurumlar tarafından fark edebilmesi için vergi kaçakçılığı suçlarının icra hareketinin tamamlanması gerekmektedir. Örneğin, yanıltıcı belge kullanımı suçunda mükellef herhangi bir belgeyi sunmamışsa idarenin emareyi fark etmesinin imkânı bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak izaha davet ancak suçun tamamlanmış haliyle uygulama alanı bulmaktadır.

<sup>191</sup> Konuya ilişkin olarak değerlendirmelerimiz için bkz. s. 139-141.

veya kovuşturmada belirlenen bir miktar paranın süresi içinde fail tarafından ödenmesi halinde kamu davasının açılmaması, açılmışsa davanın düşürülmesini sağlayan bir kurumdur.<sup>192</sup> Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 174'üncü maddesi uyarınca önödeme ceza usul hukuku bakımından bir kovuşturma şartıdır. Dolayısıyla önödeme kurumunun uygulanmaması bir kovuşturma engeli olmaktadır.<sup>193</sup> Kovuşturma esnasında ise suçun niteliğinin değişmesi gibi bir durumun varlığı halinde eğer suç önödeme kapsamına girmişse hâkim tarafından derhal önödeme hükümleri uygulanmalıdır.<sup>194</sup>

Önödeme sonucunda eğer uygulama savcılıkta olmuşsa kovuşturmayla yer olmadığı kararı verilmesi gerekmektedir.<sup>195</sup> Suçun niteliği değişmiş veya doğrudan kovuşturma aşamasına intikal etmiş bir suçun önödeme kapsamında girmesi halinde ise önödeme hükümlerinin uygulanması durumunda kamu davasının düşürülmesi kararı verilmelidir.<sup>196</sup> Dava aşamasında verilen bu karar neticesinde kişi hakkında sabıka kaydı teşkil ettirilmemekte, ileride işlenecek bir suçta tekrüre esas olmamaktadır.<sup>197</sup>

İzaha davet kurumuyla önödeme hükümleri arasındaki benzerlik bir makamın daveti sonucu belirli bir miktar paranın ödenmesi sonucu mükellefe veya faile bir avantaj sunmak hususu olarak ifade edilebilir. Diğer taraftan cezanın ortadan kalkması konusunda bir benzerlik kurulup kurulamayacağı açık değildir. Önödeme cezayı ortadan kaldıran bir sebeptir. İzaha davet kurumunda ise madde hükmündeki ilgili koşulların sağlanması halinde mükellefe vergi ziyayı cezasını indirimli olarak ödeme imkânı sunulmaktadır. Öte yandan izaha davet kurumunun düzenlendiği VUK'un 370'inci maddesinin "*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*" başlığını taşıyan bölümde düzenlenmiş olması kanun koyucunun izaha davet kurumunu cezayı ortadan kaldıran bir sebep olarak nitelendirdiği sonucunu da ortaya çıkarmaya elverişlidir.<sup>198</sup> Her ne kadar düzenlendiği bölüm, adı itibarıyla izaha daveti cezayı ortadan kaldıran bir sebep olarak nitelendirse

<sup>192</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 595; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 725; Nevzat Toroslu ve Haluk Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2019), s. 504-505.

<sup>193</sup> Cumhuriyet Şahin, *Ceza Muhakemesi Hukuku I* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), s. 90.

<sup>194</sup> Şahin, a.g.e., s. 90; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 727.

<sup>195</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 596.

<sup>196</sup> Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s.733; Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 597.

<sup>197</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 597.

<sup>198</sup> Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. s. 20-23.

de, kanımızca bu nitelendirme yerinde olmayıp izaha davetin kanunda düzenlendiği yer kurumun özellikleri ile örtüşmemektedir.

### 1.4.2.3. Etkin Pişmanlık

İzaha davet kurumu ile ilişkilendirilebilecek ceza hukuku kurumlarından sonuncusu etkin pişmanlıktır. Suçun icrasının sona ermesinden itibaren failin neticeyi telafi etmeye yönelik hareket etmesine etkin pişmanlık denir.<sup>199</sup> Bir diğer ifadeyle suç sonucu ortaya çıkan neticenin tekrar eski haline getirilmesine yönelik davranışlar bütünüdür.

Etkin pişmanlık, TCK'da düzenlenen gönüllü vazgeçme kurumunun suçun tamamlanması sonrasında uygulanan halidir.<sup>200</sup> Gönüllü vazgeçme bir ceza sorumluluğunu ortadan kaldırırken, etkin pişmanlığın genel olarak ceza sorumluluğuna karşı bir etkisi bulunmamaktadır.<sup>201</sup> İstisnai olarak kimi suçlarda cezai sorumluluğu kaldırırken (TCK m.93/1) kimi suçlarda ise cezai sorumluluğu azaltan bir kurum olarak yer almaktadır (TCK m.110, 168).<sup>202</sup> Bu doğrultuda, *“etkin pişmanlık cezayı kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebebi oluşturmaktadır”*.<sup>203</sup>

Etkin pişmanlık kurumu genel bir uygulama sahasına sahip olmayıp sadece TCK'da veya sair mevzuatta belirtilen özel suçlar için uygulanabilmektedir.<sup>204</sup> Söz konusu kurum kovuşturma aşamasında gündeme gelebilir.

Etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için kanun koyucu iki temel şart belirlemiştir. Bunlardan ilki suçun icrasının tamamlanmış olması, ikincisi ise etkin bir pişmanlık hali varlığının bulunmasıdır. Söz konusu pişmanlık haline bizzat failin sahip

<sup>199</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 356; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 464.

<sup>200</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 356. Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 461.

<sup>201</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 356.

<sup>202</sup> A.y.

<sup>203</sup> İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011), s. 432.

<sup>204</sup> Ensar Baki, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık,” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 2 (2016): s. 43; Centel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 465.

olması gerekmektedir.<sup>205</sup> Örneğin hırsızlık sonucu çalınan malın iadesinin failin bir yakını tarafından yapılması pişmanlık halini doğurmamaktadır.<sup>206</sup>

Etkin pişmanlık kurumu ile izaha davet kurumu birlikte değerlendirildiğin öncelikle suçun icrasının tamamlanmış olması açısından benzerlik olduğu görülmektedir. Gönüllü vazgeçmeye ilişkin başlıkta da açıklandığı üzere vergi kaçakçılığı suçları bakımından izaha davet kurumunun işletilebilmesi için suçun tamamlanması gerekmektedir. Etkin pişmanlığın şartlarından biri de suçun icrasının tamamlanmış olması olduğu için bu yönüyle izaha davet kurumu arasında bir benzerlik kurulabilir.

Her iki kurumun sonuçları bakımından değerlendirme yapıldığında da birtakım benzerlikler ortaya çıkmaktadır. İzaha davet kurumunun işletilmesi neticesinde mükelleflerin belirli bir oranda vergi ziyayı cezası indiriminden yararlanabilmesi söz konusudur. Etkin pişmanlık halinin ortaya çıkması sonucu da fail ceza indirimi alabilmekte veya fail hakkında cezasızlık sebebi oluşabilmektedir.

Ayrıca kurumların mevzuat açısından genel bir uygulama sahasına sahip olmadıklarının bir benzerlik olarak belirtilmesi gerekir. Şöyle ki, izaha davet kurumunun kapsamını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir ve izaha davet kurumu bu kapsam çerçevesinde yer alan konular hakkında uygulanabilir. Etkin pişmanlık hali de TCK ve sair mevzuatta belirtilen özel suçlar için uygulanabilmektedir. Bu yönüyle, her iki kurum da benzer şekilde sadece mevzuatta yer verilen belli konular hakkında uygulanmaya elverişlidir.

Öte yandan, kurumlar arasındaki en önemli farklılık ise etkin pişmanlık kurumunun bir yargılama faaliyeti olmasıdır. İzaha davet kurumu idari aşamada uygulanan bir kurum iken, etkin pişmanlık kovuşturma sonucu hakim tarafından hükmedilen bir kurumdur.

---

<sup>205</sup> Baki, a.g.m., s. 45.

<sup>206</sup> A.y.

### 1.4.3. Tarha Hazırlayıcı Ön İşlemler ile Karşılaştırılması

Doktrinde kimi yazarlar izaha davet kurumuna tarha hazırlayıcı ön işlemler üst başlığı altında yer vermektedir.<sup>207</sup> Tarha hazırlayıcı ön işlemler yoklama, arama, bilgi toplama ve inceleme olarak sıralanabilir.<sup>208</sup> Bu başlık altında izaha davet kurumunun ana hatlarıyla yoklama, arama, bilgi toplama ve inceleme işlemleriyle benzerlik ve farklılıkları ortaya koyulacaktır. Ancak, öncelikle, izaha davet kurumu ve tarha hazırlayıcı ön işlem başlığının bir arada değerlendirilmesinin yerinde olduğu düşünülmektedir. Zira, izaha davet kurumunun hukuki niteliği belirlenirken karşılaştırma yapılacak kavramların altında yer aldığı üst başlıkların da incelenmesi önem arz etmektedir.

Tarha hazırlayıcı ön işlemler, matrahın idarece belirlendiği hallerde, idareye katkı sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bir takım araştırma ve ön inceleme işlemleridir.<sup>209</sup> İdari işlem teorisi açısından yaklaşıldığında, verginin alınmasında tarh asli idari işlem, diğer bir ifadeyle icrai idari işlem olarak kabul edilirken tarh için gerekli matrahın belirlenmesine hizmet eden bu işlemler arama<sup>210</sup> dışında hazırlık işlemi niteliğindedir. Bu doğrultuda, tarha hazırlayıcı ön işlemler olarak kabul edilen yoklama, bilgi toplama, inceleme işlemlerinin birer hazırlık işlemi olduğu sonucuna varılabilir. Daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, izaha davet kurumunun sahip olduğu aşamaların idari işlem teorisi açısından nitelikleri ise farklılık göstermektedir. Şöyle ki, izah değerlendirme komisyonunun mükellef tarafından yapılan izahı reddetmesi işlemi icrai idari işlem niteliği taşımaktadır. Bu da izaha davet kurumunun anılan işlemlerin aksine tamamıyla bir hazırlık işlemi olarak nitelendirilemeyeceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, tarha hazırlayıcı bir ön işlem olarak nitelendirilerek izaha

<sup>207</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 107, 111-112.

<sup>208</sup> Anılan işlemleri, tarha hazırlayıcı ön işlemler yerine vergi idaresinin mükellefi denetleme yolları olarak nitelendirerek bu başlık altında değerlendiren yazarlar da mevcuttur. Bkz. Saban, a.g.e., s. 371-372; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaçıkçı, a.g.e., s. 233; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 243; Ortaç/Ünsal, a.g.e., s. 58 (*Ayrıca, Ortaç/Ünsal izaha davet kurumuna da vergi denetim yolları başlığı altında vermektedir, Ortaç/Ünsal, a.g.e., s. 60.*); Akdoğan, a.g.e., s. 116; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 169; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, s.156. Kırbas ise vergi idaresinin bilgi edinme yolları başlığı altında ilgili işlemleri sıralamaktadır, Kırbas, a.g.e., s. 163-164.

<sup>209</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 107.

<sup>210</sup> Arama bir ceza muhakemesi işlemi olup koruma tedbiridir.

davet kurumuna bu başlık altında yer verilmesinin idari işlem teorisi açısından başlığın ihtiva ettiği anlam düşünüldüğünde doğru olmadığı kanaatini taşımaktayız.

### 1.4.3.1. Yoklama

VUK'un 127'nci maddesinde düzenlenen yoklama ile amaçlanan, mükellefleri ve mükellefiyetle ilişkili olguları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir. Üst düzey bir araştırma gerektirmeyen yoklama ile idare, mükelleflerin faaliyetlerini vergi dairesine bildirip bildirmedikleri, vergi kanunlarında düzenlenen belge, kayıt ve benzeri işlemlerle ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği gibi hususları araştırarak tespit etmektedir.<sup>211</sup> Diğer bir ifadeyle, idare tarafından mükelleflerin kanunlara uygun hareket edip etmediği kontrol edilmektedir.

İdare, yoklama aracılığıyla maddi olgulara ilişkin araştırma yapmakta ve maddi olguları tespit etmektedir. İlgili tespiti yaparken ise mali nitelik taşıyan bu maddi olguların şekli yapısına odaklanmaktadır.<sup>212</sup> Söz konusu tespit yoklama anında bulunması gerekenlerin bulunup bulunmadığına ilişkindir.<sup>213</sup> Bu nedenle, yoklama ile araştırılan hususlarla ilgili tespitlerin şekli gerçekliklerin ön plânda tutularak yoklama anı özelinde yapıldığı ifade edilebilir.

İzaha davet kurumunda da maddi olguların tespit edilmesi mevzu bahistir. Şöyle ki, izaha davet kurumunun işletilmesi verginin ziyaa uğradığını ortaya koyan emareler doğrultusunda yapılacak ön tespitlerin varlığına muhtaçtır. Ancak, izaha davet ile yoklamayı ayıran en temel husus yoklamada maddi olguların şekli yapısına odaklanılırken izaha davette amaçlanan vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Şu kadar ki, bu doğruluk sağlaması mükellefleri izaha davet ederek yapılmaktadır.

<sup>211</sup> Saban, a.g.e., s. 374; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkçı, a.g.e., s. 233-234; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 248-249; Ortaç/Ünsal, a.g.e., s. 58; Akdoğan, a.g.e., s. 117; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 170; Kırbaş, a.g.e., s. 164.

<sup>212</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 170.

<sup>213</sup> Saban, a.g.e., s.734.

Her ne kadar yoklamada bahsi geçen şekli gerçeklik göz önünde bulundurulsa da, yoklama ile yapılan tespitin izaha davet kurumuna işlerlik kazandırması mümkündür. İzaha davetin kapsamı verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığı ile belirlenmektedir. Bu durumda, yoklamada verginin ziyaa uğradığına delalet eden herhangi bir emareye ilişkin tespit yapılması halinde, ilgili tespitin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesiyle oluşturulacak bir ön tespit neticesinde mükellefin izaha davet edilmesi söz konusu olacaktır. Böylelikle, izaha davet kurumu açısından yoklamayı izaha davet mekanizmasının uygulanmasına katkıda bulunan bir araç olarak nitelendirmek mümkün görünmektedir. Bir başka ifadeyle, yoklama, izaha davet kapsamında yapılacak ön tespitlerde dikkate alınabilecek bir araç niteliğindedir.

#### 1.4.3.2. Arama

Asıl olarak ceza muhakemesi hukukunun temel kavramlarından biri olan ve koruma tedbiri şeklinde nitelendirilen aramanın vergi hukukundaki görünümü, VUK'un 142-147'nci maddelerinde düzenlenmektedir. Vergi hukukunda genel kural, vergi incelemesinde mükellefin ilgili defter, belge ve kayıtlarını kendi rızası ile vergi inceleme elemanına ibraz etmesidir. Ancak, istisnai olarak, mükellefin rızası aranmaksızın söz konusu defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara el konulması mümkündür. Şöyle ki, hakkında yapılan bir ihbar veya inceleme neticesinde mükellefin vergi kaçırdığını ortaya koyan emareler bulunması halinde mükellef veya kaçakçılıkla ilişkili görülen kişiler nezdinde araştırma yapılabilir. Bu araştırma faaliyetine vergi hukukunda arama adı verilmektedir. Özü itibarıyla, arama, “*vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan araştırma*” şeklinde tanımlanabilir.<sup>214</sup>

Arama, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendiren bir vergi hukuku işlemidir.<sup>215</sup> Bu nedenle, vergi hukukunda istisnai bir işlemidir ve ancak kanunda düzenlenen koşulların varlığı halinde arama yapılabilmesi mümkündür.<sup>216</sup> Arama

<sup>214</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 109.

<sup>215</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 169; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 177; Ayşe Aslı Yücesoy, “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, *TBB Dergisi* S. 135 (2018): s. 155.

<sup>216</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkçı, a.g.e., s. 248; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 177.



yapılabilmesi için gerekli olan ilk koşul, mükellef hakkında vergi kaçırdığında ilişkin kuvvetli emarelerle desteklenmiş bir ihbar olması veya vergi incelemesi yürütülürken bahsi geçen emarelere rastlanmasıdır. İkinci koşul, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yetkili sulh ceza hakimliğinden arama talebinde bulunması ve sulh ceza hakiminin arama kararı almasıdır.

İzaha davet kurumu ile arama işlemi karşılaştırılırken bahsi geçen koşullar üzerinden bir karşılaştırma yapılması yerinde olacaktır. İzaha davet kurumunda da yer verilen emare unsuru arama işleminde de karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan değerlendirme yapıldığında emare kelimesinin aynı anlamda kullanıldığı sonucuna varılabilir. Zira her ikisinde de emarelerle desteklenerek ortaya koyulmaya çalışılan durum vergi ziyama sebebiyet verme halidir. Ancak, arama işleminde yer alan emarelerin izaha davet kurumunda yer alan ön tespite kaynaklık etmesi mümkün değildir. Şöyle ki, izaha davet uygulamasında bulunan emarelere bir ihbar kanalıyla veya mükellef hakkında yapılan inceleme esnasında ulaşılmaması söz konusu değildir. VUK'un 370'inci maddesi uyarınca bir mükellefin izaha davet edilebilmesi için ilk koşul mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmaması ya da mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır. Bu da demektir ki, vergi incelemesinde elde edilen bir emare izaha davet yolunu kapatmaktadır.

Bunun yanı sıra, bir mükellefin izaha davet edilebilmesi için mükellef hakkında ön tespit tarihine kadar ön tespit konusuna ilişkin bir ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Yani, ihbar kaynaklı bir emare de – *ön tespit konusuyla sınırlı olmak kaydıyla* – izaha davet sürecini başlatmaya elverişli değildir. Halbuki, arama işleminde emareler bizatihi ihbar kaynaklı veya vergi incelemesi esnasında ulaşılan emarelerdir. Ayrıca, izaha davette emarelerin varlığı halinde yetkili kişiler tarafından yapılacak bir ön tespit süreci başlatmaya yeterli olmasına karşın arama işleminde sürecin başlayabilmesi sulh ceza hakiminin alacağı arama kararına bağlıdır. Bu durum asıl olarak, yukarıda da bahsedildiği üzere, arama işleminin bireylerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendirmesiyle alâkalıdır. Tüm bu açıklamalar ışığında, arama ve izaha davet arasında herhangi bir ilişki kurmanın mümkün olmadığı düşüncesindeyiz.

### 1.4.3.3. Bilgi Toplama

Vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için vergilendirmeyi ilgilendiren tüm işlem ve uygulamalara ilişkin bilgilerin etkin bir biçimde izlenmesi, toplanması ve değerlendirilmesi önem taşımaktadır.<sup>217</sup> Bu doğrultuda, Vergi Usul Kanunu vergi dairesine mükelleften, mükellef ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden ve kamu idare ve müesseselerinden bilgi almak yetkisini tanımaktadır. Bilgi toplama olarak nitelendirilen bu yetki uyarınca mükellefler, mükelleflerle işlemde bulunan üçüncü kişiler ve kamu idare ve müesseseleri kanunda düzenlenen yetkili kişilerce istenen bilgileri vermek zorundadır.<sup>218</sup> VUK'un 148'inci maddesi uyarınca bilgi toplama yetkisini haiz olanlar Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Bilgi toplama faaliyeti, talep üzerine gerçekleşebileceği gibi sürekli olarak bilgi verme şekilde de olabilir.

Bilgi toplama ile izaha davet arasında kurulabilecek ilişkiler çeşitlidir. Öncelikle, izaha davet kurumu kapsamında hakkında ön tespit yapılmış mükelleften ön tespit konusuyla sınırlı olmak üzere izaha bulunması talep edilmekte, yani bir bakıma mükelleften konuya ilişkin idareyi bilgilendirmesi istenilmektedir. Bu bağlamda izaha davet, idarenin bir bilgi toplama aracı olduğu izlenimini vermektedir.<sup>219</sup> Ancak, bu şekilde bir nitelendirmenin tam anlamıyla yapılabilmesi ve kapsamının ortaya koyulabilmesi için izaha davet ile bilgi toplama arasındaki birtakım farklılıkların irdelenmesi gerekmektedir.

İzaha davet kurumu ile bilgi toplama faaliyeti arasındaki en önemli farklılık idare tarafından kendisinden bilgi vermesi istenecek özne ve elde edilebilecek bilginin kapsamı noktasındadır. Şöyle ki, bilgi toplamada yukarıda da ifade edildiği üzere mükelleften, mükellef ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden ve kamu idare ve müesseselerinden bilgi istenilmesi mümkün kılınmıştır. Ayrıca, vergilendirme işlemiyle ilgili olmak kaydıyla her konuda bahsi geçen öznelere bilgi alınması mümkündür.

<sup>217</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 126; Kırbaş, a.g.e., s. 170.

<sup>218</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 109; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 261-262; Saban, a.g.e., s. 391.

<sup>219</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 83; Rençber, a.g.m., s.138.

Öte yandan, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumunda özne olarak sadece mükellef veya sorumludan izaha davet edilerek bilgi istenebilir ve istenen bilginin kapsamı yapılan ön tespitin konusuyla sınırlıdır.

Diğer bir farklılık, mükellef nezdinde bilgi toplama ve izaha davetin ne anlama geldiğine ilişkindir. Bilgi toplama kapsamında, bahsi geçen gerçek ve tüzel kişilerden istenen bilgilerin vergi dairesine verilmesi VUK'un 148'inci maddesi uyarınca bir "mecburiyet" olarak nitelendirilmektedir. VUK'un 151'inci maddesinde yer verilen hâller dışında bilgi vermektan imtina etmek mümkün değildir. Bu da mükellef nezdinde vergi dairesine bilgi vermenin bir ödev olduğu anlamına gelmektedir.<sup>220</sup> Zira, bilgi toplama kapsamında istenen bilgiyi vermeyen, bilgi vermektan kaçınan mükellef bir yaptırım olarak VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile muhatap olmaktadır. İzaha davet kurumunda ise izaha davet edilen mükellefin izahta bulunmak, başka bir ifadeyle konuya ilişkin bilgi verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu konuda bir anlamda mükellef özgür bırakılmış ve izahta bulunmama hâli herhangi bir yaptırıma bağlanmayarak cezalandırılmamaktadır.<sup>221</sup>

Bilgi toplama ve izaha davet, hukuk dünyasında yarattığı sonuçlar açısından da farklılık göstermektedir. Bilgi toplama faaliyeti ile elde edilen bilgilerin mükellef nezdinde doğrudan meydana getirdiği hukuki bir sonuç bulunmamaktadır. Bu yönüyle bilgi toplama faaliyeti idarenin tarh işlemini gerçekleştirebilmesine yardımcı bir ön işlem niteliğindedir. Bu bağlamda, bilgi toplama faaliyeti neticesinde mükellefin bir dava açma hakkı söz konusu değildir çünkü ortada icrai bir işlem bulunmamaktadır. Öte yandan, izaha davet kurumunda mükellef açısından çeşitli hukuki sonuçlar belirlenmiştir ve örneğin, izahın reddi işlemi icrai nitelikte bir idari işlem olup mükellef tarafından ilgili işleme karşı dava açılması mümkün görünmektedir.

<sup>220</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 84.

<sup>221</sup> Ancak, her ne kadar izaha davette mükellef açısından böyle bir serbestiden bahsedilmesi mümkün olsa da, özü itibariyle izahta bulunmayan mükellefin de – *indirimli de olsa* – vergi ziyayı cezası gibi karşılaşacağı hukuki sonuçlar olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Pek tabii, burada söz konusu hukuki sonuçların ön tespit konusu vergilendirme işlemine özgü olduğu, ayrıca bir cezalandırma söz konusu olmadığı hususu dikkate alınmalıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. s. 130-133.

Yaptığımız açıklamalar ışığında, izaha davet ile bilgi toplama arasında kurduğumuz ilk ilişki neticesinde ortaya çıkan izaha davetin bir bilgi toplama aracı olduğu önermesinde şu sonuca varılmaktadır. İzaha daveti, VUK'un 148'inci ve devamındaki maddelerinde düzenlenen bilgi toplama faaliyetine nazaran daha dar kapsamlı olması, içeriğinde mükellef açısından ödev niteliği taşıyan bir bilgi verme faaliyetinin yer almaması ve tek başına hukuki bir sonuç meydana getirme kabiliyetinin bulunması nedenleriyle bir bilgi toplama aracı olarak nitelendirmenin eksik bir nitelendirme olacağı kanaatini taşımaktayız. Zira bilgi toplama faaliyetinin kapsamı, yaptırım gücü ve elde edilen bilginin o an için mükellefi doğrudan ilgilendiren bir hukuki sonucu olmaması dikkate alındığında bilgiye ulaşmada izaha davetten daha etkin bir yol olduğu aşikârdır.

İzaha davet ile bilgi toplama arasındaki diğer bir ilişki ise kurumlar arasındaki geçişkenliktir. Bu noktada bilgi toplama faaliyetinin izaha davet kurumu için bir araç olup olmadığı irdelenmeye muhtaçtır. VUK'un 148'inci maddesi uyarınca bilgi isteme yetkisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilmiştir. İzaha davet kurumunda ise Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna bilgi verme yetkisini haiz olanlar 519 Sıra No'lu Tebliğ'de "*vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar*" şeklinde düzenlenmektedir. Böylelikle, bilgi toplamada bilgi istemekle yetkili kılınanların, ilgili mükellef hakkında topladıkları bilgileri izaha davet kapsamında Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna iletmeleri mümkün olup ilgili bilgi doğrultusunda verginin ziyaa uğramış olabileceği kanaatine varılması halinde yapılacak ön tespit neticesinde bir anlamda izaha davet sürecini başlatmaları mümkün görünmektedir. Örneğin, bir gayrimenkulün alım veya satım bedelinin eksik beyan edilerek vergi ziyana sebebiyet verilmiş olabileceğine ilişkin bir ön tespit dayanağı bilgi toplama kapsamında elde edilen banka veya benzeri finans kuruluşlarından alınan bilgiler ile tapu dairelerinden elde edilen bilgilerin karşılaştırılması olabilir. Bu doğrultuda, bilgi toplama faaliyeti izaha davet sürecinin başlatılması için gerekli olan ön tespitlerin yapılmasına önemli bir katkıda bulunarak iki kurum arasındaki geçişkenliğe işaret etmektedir. Zira izaha davetin uygulanmasında bilgi toplama kapsamında elde edilen bilgilerin hizmet ettiği alan yadsınamayacak derecede büyüktür. Bu nedenle, bilgi toplama faaliyetinin izaha davet kurumunun

uygulanmasında bir araç niteliğinde olduğu sonucuna varılmaktadır. Varılan sonuç açısından daha dar bir çerçeve çizilmesi gerekirse, izaha davet kurumu kapsamındaki ön tespit aşaması için bilgi toplama faaliyetinin önemli bir kaynak görevi gördüğü düşünülmektedir.

#### 1.4.3.4. Vergi İncelemesi

Türk Vergi Hukukunda ilke olarak vergilendirme işlemi beyana dayalı olduğundan, mükellef beyanlarının idare tarafından doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak vergilendirme sürecinin sağlıklı şekilde ilerleyebilmesi için önem arz etmektedir. Bu amaç çerçevesinde karşımıza vergi incelemesi kavramı çıkmaktadır. VUK'un 134'üncü ve izleyen maddelerinde düzenlenen vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu denetlemek amacıyla mükelleflerin defter, belge ve envanterleri üzerinde gerçekleştirilen derinlemesine bir araştırma olarak tanımlanabilir.<sup>222</sup> Vergi idaresinin, vergi alacağını doğru bir şekilde belirleyerek tahsil edebilmesi için gerek duyduğu hâllerde mükellef hakkında ayrıntılı bir araştırma imkânı tanıyan vergi incelemesinden yararlandığı görülmektedir.<sup>223</sup>

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumunda mükellefin izaha davet edilebilmesi koşullarından biri mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır. Bu nedenle, nezdinde vergi incelemesi başlatılan mükellefin hakkında izaha davet kapsamında ön tespit yapılarak izaha davet edilmesi mümkün değildir. Her ne kadar izaha davet kurumunda vergi incelemesi faaliyetine olumsuz bir koşul olarak yer verilmiş olsa da bu tercihin aslında vergi incelemesi ve izaha davet arasındaki yakın ilişki kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki, izaha davet edilen mükelleften hakkında yapılan ön tespiti ilişkin idareye izahta bulunması istenmekte, ön tespit dayandığı emareler doğrultusunda oluşan vergi ziyana sebebiyet verme kanaatinin yerindeliği verilecek izah ile irdelenmektedir. Vergi incelemesinde de yapılmak istenen mükellefin beyan ettiği vergilerin doğrulunu denetleyerek verginin ziyaa uğramasını bir

<sup>222</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 108; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 237; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 172; Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2015), s. 85;

<sup>223</sup> Kırbaş, a.g.e., s.166-167; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 252; Akdoğan, a.g.e., s. 121.

anlamda engellemektir. Bir an için izaha davet kurumunun koşullarından vergi incelemesine başlanılmamış olması koşulunun çıkarıldığı düşünülecek olursa bir mükellef hakkında aynı anda vergi incelemesi ve izaha davet süreçlerinin yürütülmesinin idareye ek bir fayda sağlamayacağı aşikârdır. Zira vergi incelemesi sonucunda düzenlenen tutanaklara mükelleflerin itiraz ve görüşleri de kaydedilebilmekte, vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesi için intikal ettirildiği Rapor Değerlendirme Komisyonunda ise mükellefin veya komisyonun talebi doğrultusunda mükellef dinlenebilmektedir.<sup>224</sup> Buradan anlaşılacağı üzere, vergi idaresinin vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu değerlendirilirken mükellefi dinleme olanağı bulunmakta olup ayrıca izaha davet sürecini yürütmesi hukuk mantığına aykırıdır.

Ayrıca, izaha davet ile vergi incelemesi arasındaki ilişkinin ortaya koyulabilmesi adına izaha davet kurumunun vergi incelemesine atıfta bulunduğu kısımların da belirtilmesinde fayda görülmektedir. İlk olarak, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca vergiyi ziyaa uğrattığına dair ön tespit neticesinde izaha davet edilen mükellefin izahı sonucu vergi ziyanına neden olmadığına idare tarafından anlaşılması halinde vergi incelemesine sevk edilmesi mümkün değildir. Bu durumun, idare açısından belli konularda avantaj yarattığı sonucuna varılabilir. Zira, izaha davet kurumu olmasaydı aynı konuya ilişkin vergi ziyayı olmadığı kanaatine ulaşabilmek için vergi incelemesine giderek daha uzun bir zaman harcayacak olan idare, böylelikle aynı sonuca daha az kaynak ve zaman harcayarak ulaşmış olmaktadır. Ancak burada, ön tespit konusuyla sınırlı olarak vergi incelemesine sevk edilemeyeceğinin altı çizilmelidir. Şöyle ki, mükellefin izahı kabul olsa da aynı dönemle ilgili incelemeye tâbi tutulması mümkündür, sadece ön tespit konusunun bahsi geçen incelemenin kapsamı dışında tutulması gerekmektedir.<sup>225</sup> Bu doğrultuda, ön tespit konusuyla sınırlı olmak üzere izahı kabul edilen mükellef açısından tam incelemenin kapsamı daraltılmış olmaktadır.

Diğer yandan, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.3.2. fıkrasında, hakkında yapılan ön tespitle ilgili olarak izaha davet edilen mükellefin izahının yeterli bulunmaması veya yapılan

<sup>224</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 178; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 239, 241; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 108.

<sup>225</sup> Rençber, a.g.m., s. 140.

izahın vergi ziyasını doğrular nitelikte olması halinde, beyanname de verilmezse mükellefin vergi incelemesine sevk edileceği düzenlenmektedir. Görüldüğü üzere, burada idare birbirine eklenen, zincirleme bir sebep yaratmaktadır. Mükellefin vergi incelemesine sevki öncelikle yaptığı izahın yeterli bulunmaması veya izahının öne sürülen vergi ziyasını doğrular nitelikte olması şartlarından birini gerçekleştirmesine, daha sonra ise bununla birlikte mükellefin kendisine tanınan beyanname verme imkânından faydalanmayarak beyanname vermemesine bağlıdır. Bu iki şartın bir arada gerçekleşmesi halinde mükellef için vergi incelemesine sevk işlemi gerçekleştirilecektir.

Son olarak, izaha davet kapsamında izaha davet edilen mükellefin, idareye konuyla ilgili herhangi bir izahta bulunmaması halinde ise her ne kadar VUK'un 370'inci maddesinde ve 519 Sıra No'lu Tebliğ'de açıkça yer verilmemiş olsa da vergi incelemesiyle muhatap olması gerektiği düşünülmektedir.<sup>226</sup>

#### 1.4.4. Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları ile Karşılaştırılması

İzaha davet kurumu ile vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları karşılaştırılmadan önce izaha davet kurumunun vergi uyuşmazlığı kavramı çerçevesinde irdelenmesi gerekmektedir. Uyuşmazlık, taraflar arasında yaşanan bir anlaşmazlığın somut olarak çekişmeye dönüşmesi hali olarak tanımlanabilir.<sup>227</sup> Vergi uyuşmazlıkları, vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan idare ve vergi ödevlisi arasındaki uyuşmazlıkları ifade eder. İdari çözümler ise mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığın bir takım barışçıl<sup>228</sup> yöntemler aracılığıyla, “*anlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemler*” olarak açıklanabilir.<sup>229</sup> İdari çözüm yolları ile idare, mükellefle iyi bir diyalog içinde bulunarak uyuşmazlıkları daha kısa sürede ve daha az masrafla çözüme imkânına sahip olurken vergi alacağını tahsil etme süresini de

<sup>226</sup> Konuya ilişkin daha detaylı değerlendirmelere çalışmamızın ikinci bölümünde yer verilecektir. Bkz. 130-133.

<sup>227</sup> Tahir Erdem, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012), s. 33.

<sup>228</sup> Kumrulu, “barışçıl” kavramının uyuşmazlığın bir yargı organına götürülerek çekişme konusu yapılmamasını ifade ettiğini belirtmektedir. Ahmet Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri* (Ankara, 1989), s. 12.

<sup>229</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 185.

hızlandırmaktadır.<sup>230</sup> Doktrinde yaygın olarak sadece uzlaşma ve hata düzeltme kurumlarına vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları başlığı altında yer verilmektedir.<sup>231</sup> Öte yandan, Karakoç vergi uyuşmazlığı kavramı yerine, “*teknik anlamda bir yargı mercii önünde uyuşmazlık haline getirilmeksizin anlaşmazlığın ortadan kaldırılması*” sebebiyle vergi anlaşmazlığı kavramını kullanarak vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarına cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah kurumlarını dahil etmektedir.<sup>232</sup> Doktrinde kimi yazarlar izaha davet kurumunu da bu başlık altında değerlendirmektedir.<sup>233</sup>

İzaha davet kurumu çerçevesinde vergi uyuşmazlığı kavramı ele alınacak olursa, idarenin vergi ziyana sebebiyet verdiği gerekçesiyle hakkında ön tespitte bulunulan mükellefi izaha davet ettiği aşamada bir uyuşmazlıktan bahsetmenin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Zira, uyuşmazlık yukarıda belirtilen tanımdan hareketle somut olarak bir çekişme halidir ve tarafların arasındaki anlaşmazlığın uyuşmazlığı dönüştüğü yer ancak bir yargı merciidir. Halbuki, izaha davet aşamasında somut bir çekişme söz konusu olmadığı gibi henüz hukuki anlamda bir sorunun, anlaşmazlığın var olduğu dahi şüphelidir. Bu nedenle, izaha davet kurumuna, vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları başlığı altında yer verilmesini kavramsal olarak örtüşmemesi nedeniyle yerinde bir karar olarak görmemekteyiz.

Diğer yandan, başlık altında yer verilen diğer kurumlar – *uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah* – açısından vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları başlığının anlaşmazlık ve uyuşmazlık kavramları arasındaki fark nedeniyle daha yerinde bir kullanım olduğu kanaatini taşımaktayız. Bu aşamada bahsi geçen çözüm yollarının genel özellikleri dikkate alındığında, bir konuya şerh düşmek kaydıyla, izaha davet kurumuna da bu başlığın altında yer vermenin mümkün olduğunu

<sup>230</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 196.

<sup>231</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 186; Kırbaş, a.g.e., s. 196; Saban, a.g.e., s. 465. Akdoğan ise pişmanlık ve ıslah kurumu ile cezalarda indirim kurumunun da dolaylı olarak aynı fonksiyona sahip olduğunu belirterek bu başlık altında değerlendirmektedir. Akdoğan, a.g.e., s. 178. Aynı doğrultuda bkz. Erdem, a.g.e., s. 265.

<sup>232</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 571; Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi,” s. 3641.

<sup>233</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 463 vd.; Akdoğan, a.g.e., s. 188; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 300; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 472.



söylemekle yetinmekteyiz. Bu konuya ilişkin görüş ve değerlendirmelerimize, izaha davet ile bahsi geçen idari çözüm yollarının karşılaştırılması sonrasında, izaha davet kurumunun hukuki niteliğini belirlemeye çalışacağımız değerlendirme (ara sonuç) bölümünde yer verilmiştir.

#### 1.4.4.1. Hata Düzeltme

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki birtakım sakatlıkların giderilmesi saikiyle VUK'da düzenleme yeri bulan bir “*idari süreçtir*”.<sup>234</sup> Hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi, idare hukuku çerçevesinde idari işlemin geri alınmasına bir örnek teşkil etmektedir.<sup>235</sup> Hata düzeltmenin konusunu VUK'da vergi hatası olarak düzenlenen vergilendirmeye ilişkin belirli sakatlıklar oluşturmaktadır. VUK'un 116'ncı maddesi uyarınca vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle haksız bir şekilde fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Kısaca, vergi hatası bir hukuka aykırılık çeşididir ve bu hukuka aykırılık hâlini VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda özel ve sınırlı bir hâl olarak nitelendirmek mümkündür.<sup>236</sup> Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İlgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, hatalı işlemin gerek vergi dairesince gerek mükellefçe yapılması mümkündür.

VUK'un 119'uncü maddesi uyarınca vergi hataları idarece re'sen ya da mükellefin talebi üzerine düzeltilebilir. Hata düzeltme yoluna başvurup istediği sonuca ulaşamayan mükelleflerin, düzeltme talebinin reddi işlemine karşı dava açmaları mümkündür. Bu bağlamda, hata düzeltmenin vergi yargısı ile bir köprü kurduğu da ifade edilebilir.<sup>237</sup>

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında, izaha davet ile hata düzeltme arasında ön plâna çıkan en önemli fark her iki sürecin de başlatılması noktasındadır. Şöyle ki, hata

<sup>234</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 189.

<sup>235</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 190; Saban, a.g.e., s. 470.

<sup>236</sup> İbrahim Bayar, “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları,” *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı (İstanbul: Beta Basım, 2015): s. 42, 67.

<sup>237</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 191; Karakoç, a.g.e., s. 600.

düzeltilmede vergi hatalarının idare tarafından re'sen ya da mükellefin talebi üzerine düzeltilmesi söz konusuysen izaha davet sürecini mükellefin kendi iradesiyle başlatması mümkün değildir. İzaha davet süreci idarenin tek taraflı iradesiyle başlatılmaktadır. Öte yandan, VUK'un anılan 119'uncu maddesinde, vergi hatalarının vergi incelemesi sırasında da tespit edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu durum da vergi incelemesine başlanılmamış olma koşulunu haiz izaha davet kurumu ile hata düzeltme arasında herhangi bir bağ kurulmasını zorlaştırmaktadır. Kısaca, izaha davet kurumu ile hata düzeltme arasında bir bağ bulunduğunu söylemenin güç olduğu ifade edilebilir.

#### 1.4.4.2. Cezalarda İndirim

VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim kurumu ile madde hükmünde öngörülen koşullar çerçevesinde mükellefe veya vergi sorumlusuna vergi cezalarına özgü bir indirim sağlanmaktadır. Bu da cezalarda indirim kurumundan yararlananlar açısından vergi cezalarının indirim ölçüsünde sona ermesi anlamına gelmektedir.<sup>238</sup> Cezalarda indirim vergi cezalarını kısmen sona erdiren bir hâldir.<sup>239</sup> Cezalarda indirim kurumunun amacı vergi uyumsuzluklarını azaltmak ile vergi ve cezaların tahsilini hızlandırarak hazineye giriş sürelerini kısaltmak olarak ifade edilebilir.<sup>240</sup> İlk bakışta mükelleflere tanıdığı indirim imkânı ve düzenlenme amacı dikkate alındığında izaha davet kurumu ile örtüştüğü izlenimini verse de cezalarda indirim kurumunun belirli noktalarda izaha davet kurumundan farklılaştığı görülmektedir.

Öncelikle, cezalarda indirimin konusunu adından da anlaşılacağı üzere vergi cezaları oluşturmakta olup söz konusu vergi cezaları vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Öte yandan, izaha davetin konusunu ziyaa uğratılan vergi ile bu vergi üzerinden kesilecek vergi ziyayı cezası oluşturmaktadır. İzaha davet kurumu açısından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin bir düzenleme ise söz konusu değildir. Bu doğrultuda, her iki kurumun da vergi ziyayı cezası açısından bir indirim sağlama

<sup>238</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 237.

<sup>239</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 462.

<sup>240</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 237; Mutluer/Dayanç Kuzeyle, a.g.e., s. 259; Karakoç, a.g.e., s. 463; Kırbaş, a.g.e., s. 193; Akdoğan, a.g.e., s. 191.

noktasında benzerlik gösterdiği aşikâr olmakla birlikte kurumların konu bakımından farklılık gösterdiği ve örtüşmediği de ifade edilmelidir.

Ek olarak, izaha davet kurumunda mükelleflerin VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin izaha davet edilmeleri mümkün kılınmamıştır. VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenen belirli şartların sağlanması halinde sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun izaha davet kapsamında değerlendirilmesi söz konusudur. Halbuki, cezalarda indirimde bu şekilde bir kapsam sınırlaması mevzu bahis olmayıp VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarını işleyen faillerin de cezalarda indirim kurumundan faydalanması mümkün kılınmıştır.<sup>241</sup>

İzaha davet ile cezalarda indirim kurumları arasındaki diğer bir temel farklılık ise irade kavramı etrafında şekillenmektedir. Her iki kurumun uygulanabilmesi için de hukuki bir iradenin varlığı gerekmele birlikte iradelerini kullanarak kurumlara işlerlik kazandıran özneler, başka bir ifadeyle taraflar farklılık göstermektedir. VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim kurumunun işlerlik kazanabilmesi için mükellef veya vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Yani cezalarda indirim için gerekli taraf iradesi mükellef veya vergi sorumlusuna aittir. Diğer yandan izaha davet kurumunda ön tespiti yapacak ve ön tespit neticesinde ilgili mükellefi izaha davet ederek kuruma işlerlik kazandıracak taraf idaredir. Kısaca, izaha davet sürecinin başlaması idarenin tek taraflı olarak iradesini kullanmasına bağlıken cezalarda indirimde mükellef veya vergi sorumlusunun kurumdan yararlanabilmesi anılan kişilerin tek taraflı irade beyanı ile gerçekleşmektedir.

---

<sup>241</sup> Karakoç, konuya ilişkin olarak kaçakçılık suçunun işlenmesi neticesinde ortaya çıkan cezalar için ikili bir ayrıma gitmekte ve kaçakçılık suçunu meydana getiren fiillerle ziyaa uğratan verginin üç katı olarak kesilen cezanın cezalarda indirim konusu yapılmasını mümkün görürken, kaçakçılık suçunu meydana getiren fiillerle vergi ziyana yol açılması durumunda kesilen cezanın vergi ziyai cezası olmadığını, hürriyeti bağlayıcı ceza yanında uygulanan fer'i bir ceza niteliği taşıdığını ifade etmektedir. Bu doğrultuda, ikinci ayrımda bahsi geçen cezanın cezalarda indirimin kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunu tartışmalı olarak nitelendirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, a.g.e., s. 463-464. Ayrıca bkz. Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 260.

Cezalarda indirimden yararlanabilme şartlarından biri indirim konusu yapılmak istenen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamasıdır.<sup>242</sup> Diğer bir ifadeyle, cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellefin dava açma hakkını kullanmaması gerekmektedir.<sup>243</sup> İzaha davet kurumunda ise mükellefin dava açma hakkından feragat etmesi gibi bir koşul bulunmamaktadır.

İzaha davet kurumu kapsamında cezalarda indirimin uygulanma şekline ilişkin bir hususa dikkat çekmekte fayda görülmektedir. Şöyle ki, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.2 (ç) fıkrası uyarınca izaha davet edilen mükellef hakkında madde hükmündeki koşulların gerçekleşmesi neticesinde kesilen %20 indirimli vergi ziyayı cezası için mükellefe cezalarda indirim kurumundan yararlanma imkânı tanınmaktadır. Aynı imkân sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında yapılan ön tespitler neticesinde izaha davet edilen mükellefler için de geçerlidir. Böylelikle, 519 Sıra No'lu Tebliğ ile mükellefe, izaha davetin sonuçları açısından cezalarda indirim kurumundan faydalanma imkânı verildiği görülmektedir.

Yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, her iki kurumun da idarenin vergi ve cezaların tahsilini hızlandırma amacına hizmet ettiği ve bu amaca ulaşmada indirim mekanizmasından yararlandığı sonucuna varılmaktadır.

#### 1.4.4.3. Pişmanlık ve İslah

VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu, beyana dayanan vergilerde vergi kaybına sebebiyet vererek suç işleyen mükellef veya vergi sorumlusunun söz konusu kanuna aykırı davranışını kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber vermesi neticesinde madde hükmünde yer alan şartların varlığı halinde vergi ziyayı cezası kesilmesini önleyen bir kurumdur. Başka bir ifadeyle, pişmanlık ve ıslah, *"bir vergi suçunun açığa çıkma ihtimali belirmeden önce"* mükellef veya vergi sorumlusu tarafından idareye haber verilmesi ve verilmeyen beyannameyi

<sup>242</sup> Kırbaş, a.g.e., s.194; Akdoğan, a.g.e., s. 192; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 261; Yusuf Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi," *DEÜHFD* 16, S. 2014 özel sayı (2015): 3683.

<sup>243</sup> Rençber, a.g.m., s. 38; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 84.

vermeleri, eksik veya hatalı verilen beyannameleri tamamlamaları veya düzeltmeleri karşılığında vergi idaresince ilgili mükellefe ceza uygulanmaması esasına dayanmaktadır.<sup>244</sup> Böylelikle, pişmanlık ve ıslah kurumu ile kanuna aykırı hareket ederek vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflerin duydukları pişmanlığa hukuki bir sonuç bağlanmış olmaktadır.<sup>245</sup>

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile mükellefin iyi niyetine kayıtsız kalmayarak hoşgörülü bir şekilde hareket eden idare, bir yandan mükellefi kendisine yaklaştırırken bir yandan da mükellefle arasında vergi uyumsuzluğuna yer vermeden bir an önce vergi alacağını tahsil edebilmektedir.<sup>246</sup> Bu açıdan izaha davetle benzer kabul edilebilecek pişmanlık ve ıslahın izaha davet kurumu ile özellikle çıkış noktası ve amaçları çerçevesinde yakın bir ilişkisinin olduğu söylenebilir. Bu durum, izaha davet kurumunu ihdas eden kanunun madde gerekçesinde<sup>247</sup> pişmanlık ve ıslah kurumundan bahsediliş şekliyle de bağdaşmaktadır. İlgili gerekçede, pişmanlık ve ıslah kurumunun idarenin ıttılama giren olaylar hakkında uygulanamadığı ifade edilmekte, vergi idaresinin harici karinelerle vergi ziyayı tespit ettikleri durumlarda ise mükellefin görüşlerine başvurabilecekleri yeni bir kuruma duyulan ihtiyaç belirtilmektedir.<sup>248</sup> Bu doğrultuda, idarenin izaha davet kurumu ile pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma imkânı kalmayan mükellefleri hedeflediği düşünülmektedir. Zira idarenin ıttılama giren konularda mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Pişmanlık ve ıslah ile izaha davet arasındaki ilişkinin ortaya koyulabilmesi için öncelikle pişmanlık ve ıslahın şartları çerçevesinde bir irdeleme yapmak yerinde olacaktır. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmanın şartlarını kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve verginin pişmanlık zammı ile ödenmesi şeklinde sıralamak mümkündür.<sup>249</sup>

<sup>244</sup> Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, s. 10.

<sup>245</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 473; Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, s. 11.

<sup>246</sup> Karakoç, a.g.e., s. 473; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 427; Kırbaş, a.g.e., s. 190; Zübeyr Yıldırım, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2013), s. 57.

<sup>247</sup> Bkz. 58 sayılı dipnot.

<sup>248</sup> TBMM, a.g.r., s. 19.

<sup>249</sup> Karakoç, a.g.e., s. 44.

Pişmanlık ve ıslah süreci, mükellefin işlemiş olduğu kanuna aykırı eylemini ilgili makamlara bir dilekçe aracılığıyla kendiliğinden haber vermesi ile başlamaktadır. Haber verme eyleminin kendiliğinden olduğunu ölçmek için objektif bir kriterin varlığından söz etmek mümkün görünmese de, Danıştay kendiliğinden haber vermeyi “*mükellefin dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın*” gerçekleştirdiği bir eylem olarak nitelendirmektedir.<sup>250</sup> Bu doğrultuda, kendiliğinden haber verme eyleminin süreci başlatabilmesi için gerekli şartlar ise haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması, vergi incelemesine başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleşmemiş olması şeklinde belirlenmiştir.<sup>251</sup> Zira bahsi geçen şartların olmaması halinde yapılacak bir pişmanlık ve ıslah başvurusunun zorunluluktan kaynaklandığı varsayılmaktadır.<sup>252</sup>

İzaha davet kurumunda da sürecin başlayabilmesi için mükellef hakkında ön tespit konusuna ilişkin bir ihbarın olmaması, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Her ne kadar iki kurum arasında bahsi geçen şartlar açısından bir benzerlik söz konusu olsa da süreçleri başlatan özneler ve eylemlerin nitelikleri farklılık arz etmektedir. Şöyle ki, pişmanlık ve ıslahta, henüz idarenin ittilana girmemiş bir konu hakkında mükellefin pişmanlık duyarak kanuna aykırı olarak gerçekleştirdiği eylemi kendiliğinden ilgili makamlara dilekçe ile haber vermesi söz konusudur. Öte yandan, izaha davette idare yaptığı ön tespitler neticesinde vergi kaybına yol açtığı düşünülen mükellefi kendisine izaha davet yazısı tebliğ ederek izaha davet etmektedir. Görüldüğü üzere, pişmanlık ve ıslahta süreci başlatan özne mükellefken, izaha davette idaredir. Pişmanlık ve ıslahta, ilgili makamlara dilekçe ile haber verirken mükellef aslında bir başvuru hakkından yararlanmaktadır. İzaha davette ise mükellefin izaha davet edilmek için yararlanabileceği bir başvuru hakkından bahsetmek mümkün değildir.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmanın diğer bir şartı olan beyanda bulunma ile kastedilen, VUK’un 371’inci maddesi uyarınca mükellefin haber verme dilekçesini

<sup>250</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 170-171. Yıldırım’ın bahsettiği Danıştay kararının tam künyesi şu şekildedir: Danıştay 7. Dairesi, E. 2002/2135, K. 2005/2362, KT. 11.10.2005.

<sup>251</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 430-431.

<sup>252</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 253; 254; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 430-431; Karakoç, a.g.e., s. 51.

verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde hiç verilmemiş olan beyannamesini vermesi veya eksik ya da yanlış yaptığı beyanları tamamlaması ya da düzeltilmesine ilişkin yükümlülüktür. VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrasının 2'nci bendi uyarınca izaha davet kurumunda da benzer şekilde, yapılan izahın yeterli bulunmadığına ilişkin değerlendirme yazısının mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefin bahsi geçen beyanda bulunma yükümlülüğünü gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, her iki kurum açısından da mükelleflerin beyanda bulunma yükümlülüklerinin, kendilerine tanınan süre haricinde, birbiriyle özdeş olduğu ifade edilebilir.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak isteyen mükellefin gerçekleştirilmesi gereken son şart ise, haber verme dilekçesini verdikten sonra beyanda bulunduğu vergilerle birlikte VUK'un 371'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 5'inci maddesi uyarınca ödemenin geçtiği her ay ve kesri için AATUHK'un 51'inci maddesinde belirlenen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zammı da ödemesidir. "Pişmanlık zammı" olarak nitelendirilen<sup>253</sup> bu zammın izaha davet kurumundaki yansıması da aynı şekilde olup, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in birçok yerinde ilgili zamdan "izah zammı" adı altında bahsedildiği görülmektedir.

Son olarak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması halinde mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Oysa, izaha davet kurumundan yararlanan mükellefin muhatap olacağı vergi ziyayı cezası ziyaya uğratıldığı kabul edilen verginin %20'si oranında kesilmekte, diğer bir ifadeyle vergi ziyayı cezasına %80 oranında bir indirim uygulanmaktadır.

#### 1.4.4.4. Uzlaşma

VUK'da açık bir tanımına yer verilmeyen uzlaşma kurumu en yalın haliyle, tarh edilen vergilerin miktarı ile tarhiyata dayanılarak kesilen cezaların miktarı üzerinde vergi idaresi ve mükellefin bir pazarlık faaliyeti sonucu anlaşmaları olarak tanımlanabilir.<sup>254</sup>

<sup>253</sup> Karakoç, a.g.e., s. 65-66; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 433; Yıldırım, a.g.e., s. 194.

<sup>254</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 186; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkcı, a.g.e., s. 445; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 572; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 258; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 290;

Uzlaşma kurumunun temel amacı, idare ve mükellef arasında yargıya taşınabilecek olası vergi uyuşmazlıklarının engellenmesi ve vergi alacağının hazineye daha kısa sürede girmesinin sağlanması olarak ifade edilebilir.<sup>255</sup>

VUK'un "Uzlaşma" başlıklı üçüncü bölümünde Ek 1 ila Ek 12'nci maddeler arasında düzenlenen uzlaşma kurumu tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı şekilde uygulama alanı bulmaktadır. VUK'un EK 11'inci maddesi uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında vergi incelemesi başlatılan mükelleflerin tarhiyata kadar başvurabilecekleri bir yol olarak düzenlenmiştir. Böylelikle, geniş anlamda uzlaşma kurumu mükellef için vergi incelemesine başlanılma anından tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı dava açma süresinin sonuna kadar idari çözüm yolu kapısını açık tutmaktadır.<sup>256</sup>

İlk bakışta izaha davet ile uzlaşma kurumlarının her ikisinin de mükellefe vergi ziyayı cezasını kesilen miktardan daha düşük miktarda ödeme olanağı vermesi dikkat çekmektedir. Ancak, kurumların uygulanması sonucu mükellefin muhatap olacağı miktarların belirlenmesi noktasında kurumlar arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Şöyle ki, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumunda, izaha davet edilen mükellefin izahının yeterli bulunmaması halinde vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilmekte olup diğer bir ifadeyle ödenecek vergi ziyayı cezasının miktarı %80 oranında düşürülmektedir. Buna ek olarak, izaha davette sadece vergi ziyayı cezası açısından bir indirim imkânı düzenlenmiş, vergi aslına ilişkin ise bir indirim düzenlemesi söz konusu değildir. Öte yandan, uzlaşma kurumu için mevzuatta, uzlaşma konusu vergi ziyayı cezasının hangi oranda düşürülebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.<sup>257</sup> Ayrıca, izaha davetin aksine uzlaşma kurumunda, vergi aslı ve vergi ziyayı cezası üzerinden mükellef ile idare arasında pazarlık yapılmakta, hem vergi aslı hem de vergi ziyayı cezası için daha düşük miktarlar söz konusu olabilmektedir. Yaptığımız

---

Akdoğan, a.g.e., 186-187; Kırbaş, a.g.e., s. 200; Neslihan Karataş Durmuş, *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), s. 124-125; Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma," *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi XXV*, S. 2 (2018): s. 316.

<sup>255</sup> A.y.; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 310-311.

<sup>256</sup> A.g.m., s. 311.

<sup>257</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 291; Karataş Durmuş, a.g.e., s. 237.



açıklamalarla bağlantılı olarak doktrinde, uzlaşma kapsamında idarenin bir takdir yetkisi<sup>258</sup> çerçevesinde hareket ettiği ifade edilmektedir.<sup>259</sup> Çalışmamızın konu itibariyle kapsamını aşması nedeniyle, uzlaşma kurumunda idarenin özellikle uzlaşma sonucu vazgeçilecek vergi ve ceza miktarını belirleme hususunda “sınırsız” bir takdir yetkisine sahip olmasının Anayasal ilkelere aykırılık teşkil edeceğini söylemekle yetinmekteyiz.<sup>260</sup>

Mükelleflerin uzlaşma kurumundan yararlanabilmesi için uzlaşma başvurusunda bulunmaları gerekmektedir. Sadece tarhiyat öncesi uzlaşma için Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi uyarınca idarenin de mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet etmesi mümkün kılınmıştır. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma için idarenin böyle bir yetkisi bulunmamaktadır. Uzlaşmaya başvuruyu ise mükellefe tanınmış bir hak olarak nitelendirmek mümkündür.<sup>261</sup> Diğer yandan, izaha davet kurumunda izaha davet etme yetkisi idarenin olup mükellefin başvuruda bulunarak kendisini izaha davet ettirebilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle izaha davet kurumunda mükellefler için bir izaha davet hakkının varlığından bahsetmek mümkün görünmemektedir.<sup>262</sup> Konuyla bağlantılı olarak, uzlaşma kurumu mükellef ile idareye aralarındaki sorunu beraber çözüme imkânı sağlarken<sup>263</sup> izaha davette böyle bir beraber sorun çözme süreci mevzu bahis değildir. Uzlaşmadaki beraber çözüm üretme süreci ise uzlaşmanın hukuki niteliği ile alâkalıdır. Şöyle ki, uzlaşma tarafların VUK'dan aldıkları yetki ve hak doğrultusunda uzlaşma konusu sorunu irade serbestisi çerçevesinde “*mutabakat sağlayarak*” çözmelerine olanak sağlamaktadır.<sup>264</sup> Uzlaşmada idarenin iki taraflı bir işlemi olduğu söylenebilir. Bu da taraflar arasında bir sözleşme ilişkisinin

<sup>258</sup> Canyaş, uzlaşma kurumu kapsamında idarenin takdir yetkisine sahip olduğu alanın sınırlı olduğunu belirtirken idarenin, uzlaşma konusu vergi ve cezaların miktarını belirli sınırlar dahilinde oyun teorisi aracılığıyla belirleyebileceğini ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Oytun Canyaş, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar,” *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barişçil Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı (İstanbul: Beta Basım, 2015): s. 160-203.

<sup>259</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 186; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 319; Karakoç, a.g.e., s. 574-575; Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim,” *Danıştay Dergisi*, S. 72-73 (1989): s. 17, 21.

<sup>260</sup> Uzlaşma kurumunun Anayasal ilkeler açısından değerlendirilmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş, a.g.e., s. 180-183.

<sup>261</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 311.

<sup>262</sup> Başaran Yavaşlar, ““İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar,” s. 88.

<sup>263</sup> Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma,” s. 310.

<sup>264</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 313; Kumrulu, a.g.m., s. 21.

olduğuna işaret etmektedir.<sup>265</sup> İzaha davet kurumunda ise daha önceki bölümlerde ifade edildiği üzere idarenin tek yanlı bir idari işlemleri söz konusudur. Uzlaşmanın aksine izaha davette mükellef ve idare ortak karar alarak süreci sonlandırmamakta, kurum mükellef nezdinde hukuki sonuçlarını idarenin yapılan izahı kabul etme veya etmeme şeklinde gerçekleşen tek taraflı irade beyanı neticesinde doğurmaktadır. İzaha davette mükellefin sürece etkisi kendisine yapılan davet sonucu “izahta bulunma” ve “izahta bulunmama” eylemleriyle sınırlıdır. Oysaki, uzlaşmada hedeflenen tarafların anlaşması olduğundan mükellefin sürece etkisi idare kadar önemlidir.

VUK’un Ek 1’inci maddesi uyarınca VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun işlendiği hâller uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır. İzaha davet kurumunda da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma hâli dışındaki kaçakçılık suçları izaha davet kapsamına alınmamıştır. Konuyla ilgili olarak ayrıca, Ek 1’inci maddede 370’inci maddenin b) fıkrasına da atıfta bulunularak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı hâlinde hakkında ön tespit yapılan mükelleflere izaha davet neticesinde kesilecek vergi ziyayı cezasının da uzlaşma kapsamı dışında olduğunun altı çizilmektedir. Bu duruma paralel olarak, 519 Sıra No’lu Tebliğ’in 6.2. (b) fıkrasında da 370’inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kesilen indirimli vergi ziyayı cezası için mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunamayacağı ifade edilmektedir. Öte yandan, diğer konularda izaha davet edilen mükelleflerin izaha davet kapsamında muhatap olacağı indirimli vergi ziyayı için uzlaşma başvurusunda bulunmaları mümkündür.

VUK’un Ek 7’nci maddesi doğrultusunda uzlaşmadan yararlanan mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açma hakkı kalmamaktadır. İzaha davet kurumunda ise mükellefin muhatap olacağı sonuçlara karşı dava açma hakkı konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

Nihayet, yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, her ne kadar izaha davet ile uzlaşma arasında kurumların amaçları ve vergi ziyayı cezasına olan etkileri açısından bir benzerlik kurabilmek mümkün görünse de izaha davet kurumunun uzlaşma kurumunun

---

<sup>265</sup> A.y.

kendine özgü bir uygulama biçimi olduğu görüşüne<sup>266</sup> katılmadığımızı da belirtmekte fayda görülmektedir.

#### 1.4.5. Değerlendirme (Ara Sonuç)

İzaha davet kurumunun hukuki niteliğini belirleyebilmek adına yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar ve incelemeler ışığında, öncelikle, izaha davetin vergi suç ve cezalarına etkisi nedeniyle ceza hukukunda yer alan müeyyideye etki eden bazı kurumlar etrafında konumlandırılabilceği düşüncemizden hareketle yaptığımız karşılaştırmalar neticesinde, izaha daveti bahsi geçen ceza hukuku kurumları etrafında konumlandırmanın mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olmasından da bahisle, bu noktada, izaha davetin hukuki niteliğini belirlemek için asıl olanın içinde yer aldığı vergi hukukunun kendi kurumları ile yapılan karşılaştırmalar olduğu kanaatini taşımaktayız.

Vergi hukuku kurumları ile yaptığımız karşılaştırmalarda, izaha davet kurumunun tarha hazırlayıcı ön işlemlerden yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesi faaliyetleri ile arasında oldukça yakın ve zaman zaman birbiriyle adeta iç içe geçen bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Şöyle ki, ilgili başlıklar altında bahsedildiği üzere yoklama ve bilgi toplamadaki tespitlerin izaha davet kurumunu harekete geçirmesi mümkün görünmektedir. Özellikle bilgi toplamanın, izaha davet kurumunun uygulanmasında önemli bir araç olarak nitelendirilebileceği düşüncesindeyiz. Diğer yandan, izaha davetin yetersiz kaldığı noktada ise devreye vergi incelemesi girmektedir. Böylelikle, anılan kurumların kendi içlerinde bir silsile oluşturdukları ifade edilebilir. Ancak, tarha hazırlayıcı ön işlemler başlığı altında yer verilen yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesinin idari işlem teorisi açısından tarh öncesi birer hazırlık işlemi niteliğinde olması nedeniyle izaha davet kurumundan ayrıştığı görülmektedir. Zira izaha davette izahın reddi işlemi icrai nitelik taşımaktadır.

---

<sup>266</sup> İlgili görüş için bkz. Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 480.

İzaha davet ile idari çözüm yolları arasında yaptığımız karşılaştırmalar doğrultusunda, hepsinin ortak özellik olarak belirli şartların varlığı halinde kimi vergi suç ve cezalarına ilişkin mükelleflere çeşitli imkânlar sunduğu görülmektedir. Örneğin, ilgili başlık altında da yer verildiği üzere, izaha davet ile pişmanlık ve ıslah arasında bahsi geçen şartların bazılarının birebir aynı olduğu gözlemlenmiştir. Başka bir açıdan, cezalarda indirim kurumunda yer alan indirim mekanizmasından farklı kapsamda ve şartlarda olmak üzere izaha davet kurumunda da yararlanılmıştır. Bu durum, karşılaştırma konusu yapılan kurumlar ile izaha davet kurumunun benzer hukuki mekanizmalar olduğu sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca, kurumların ortak amaçlarının, bir vergi anlaşmazlığının, sorununun idari aşamada çözülerek ileride yargı konusu olabilecek bir vergi uyuşmazlığına dönüşmesini önlemek ile vergi alacağının bir an önce tahsil edilerek hazineye daha kısa sürede intikalini sağlamak olması da bu durumu destekler niteliktedir. Ancak burada izaha davet sürecinin kim tarafından ve nasıl başlatılacağı konusuna şerh düşülmesi gerekmektedir. Zira diğer idari çözüm yollarındaki ortak özellik olan mükelleflerin süreçleri – *gerekli şartların varlığı halinde* – idareye başvurarak başlatma haklarından izaha davet için söz etmek mümkün değildir. İzaha davet kapsamında mükellefler idareye başvurarak izaha davet sürecini başlatamamakta, izaha davet sürecini başlatabilecek tek özne vergi idaresi olmaktadır. Halbuki, örneğin pişmanlık ve ıslahta veya cezalarda indirimde mükelleflerin idareye ilgili şartları taşımaları halinde başvurmaları üzerine anılan kurumlardan yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Yaptığımız bu değerlendirmeler ışığında, daha önce de belirtildiği üzere izaha davet aşamasında henüz ortada mükellef ile idare arasında somut bir çekişmeden, yani vergi uyuşmazlığından bahsetmenin mümkün olmaması sebebiyle izaha davet kurumunu vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolları başlığı altında değerlendirmek yerine, vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları başlığı altında değerlendirmenin daha doğru olacağı kanaatini taşımaktayız. Bu doğrultuda, diğer idari çözüm yollarının aksine mükellefin kendi iradesiyle başvurarak yararlanabileceği bir idari çözüm yolu olmadığı şerhini koymak kaydıyla, izaha davet kurumunu vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak nitelendirmekteyiz.

## 2. BÖLÜM: TÜRK HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMUNUN YAPISAL ANALİZİ

### 2.1. İZAHA DAVET KURUMUNUN KAPSAMI

#### 2.1.1. Konu Bakımından

İzaha davet kurumunun hangi konularda uygulanacağına ilişkin belirleme yapma yetkisi VUK'un 370'inci maddesinin c) fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bu yetkiye istinaden tebliğler aracılığıyla izaha davetin konusuna ilişkin yaptığı düzenlemeleri incelemeye geçmeden önce, VUK'un 370'inci maddesi özelinde izaha davet kurumunu konu bakımından sınırlandıran bir hususun evleviyetle belirtilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar VUK'un 370'inci maddesinde konu bakımından belirleme yapma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmış olsa da madde hükmünde menfî bir sınırlama yapılarak hangi konuların izaha davet kapsamı dışında bırakıldığı ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, VUK'un 370'inci maddesinin b) fıkrası uyarınca, aynı kanunun 359'uncu maddesinde yer verilen kaçakçılık suçları izaha davetin kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak, söz konusu sınırlamaya bir istisna getirilerek kaçakçılık suçunu meydana getiren fiillerden biri olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı bir takım özel koşullar çerçevesinde izaha davet kurumunun kapsamına dahil edilmiştir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak vergi kaybına sebebiyet verdiği düşünülen mükelleflere, izaha davet kapsamında ön tespite ilişkin yazı<sup>267</sup> tebliğ edilebilmesi için gerekli koşullar belge tutarının bir takvim yılı içerisinde 100 bin Türk Lirayı geçmemesi veya 100 bin Türk Lirasını geçmesi halinde ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şeklindedir.<sup>268</sup> Burada bahsi geçen yazının "izaha

<sup>267</sup> 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6'ncı ve devamındaki maddelerinde ise ilgili yazının "SMİYB Ön Tespit Yazısı" olarak adlandırıldığı görülmektedir.

<sup>268</sup> 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.1'inci maddesi uyarınca belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır. Ayrıca, tutarların tespitine ilişkin örnekler ile KDV mükellefiyeti bulunan/bulunmayan mükellefler açısından toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesi hakkında açıklamalar için bkz. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.1.1'inci maddesi vd.

davet yazısı”ndan farklı mahiyette olduğunu belirtmemiz gerekmektedir. 7194 sayılı Kanun ile izaha davet kurumunda yapılan değişiklikler öncesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak vergi kaybına sebebiyet verdiği düşünülen mükellefler hakkında ön tespit yapılması halinde ilgili kişiler izaha davet yazısı ile izaha davet edilirken, değişiklik sonrası söz konusu kişilere izaha davet yazısı yerine “ön tespite ilişkin yazı” tebliğ edilmektedir. Bunun en önemli sonucu, izaha davet yazısı ile hakkında yapılan ön tespite ilişkin olarak mükellef izaha bulunmaya davet edilirken, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı için mükellef herhangi bir izaha bulunmaya davet edilmeyecek olup ön tespit yazısının tebliği ile çalışmamızın ilgili kısımlarında<sup>269</sup> yer vereceğimiz sonuçlarla muhatap olmaktadır.

Burada vurgulanması gereken diğer bir önemli nokta, istisnanın sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı fiiliyle sınırlı tutulmuş olmasıdır. VUK’un 359’uncu maddesinde yazılı diğer eylemlerle kaçakçılık suçu işleyenlerin bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kısaca, 370’inci madde hükmünün izaha davetin konusuna ilişkin yaptığı tek belirlemenin kaçakçılık suçlarına ilişkin menfi bir sınırlama ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı için tanınan bir istisna olduğu ifade edilebilir. Bunun dışında konu bakımından yapılacak belirlemelerin Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakıldığı görülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK’un 370’inci maddesinde kendisine verilen yetkiye istinaden, yayımladığı ilk tebliğ olan 482 Sıra No’lu Tebliğ’de izaha davet kurumunun hangi konularda uygulanacağını, yani diğer bir ifadeyle izaha davet kapsamında bulunan konuları 16 başlık altında belirlemiştir. Ba-Bs formlarının analizi sonucu ortaya çıkan farklılıklar, yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması, kâr dağıtımlarında tevkifat yapılıp yapılmadığının tespiti bu konulara örnek olarak verilebilir. Öte yandan, 7194 sayılı Kanun ile izaha davet kurumunda yapılan değişiklikler sonrası Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı 519 Sıra No’lu Tebliğ’de ise önceki tebliğde yer alan başlıklar halindeki bu belirleme

---

<sup>269</sup> Bkz. 134-138.

benimsenmeyerek izaha davetin hangi konularda uygulanacağına ilişkin “vergi ziyayı” etrafında şekillenen daha genel bir düzenleme tercih edilmiştir. Söz konusu düzenlemenin detaylarına geçilmeden önce 482 Sıra No’lu Tebliğ’de yer verilen eski düzenleme şekline ilişkin de birkaç hususun belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 482 Sıra No’lu Tebliğ’deki izaha davetin uygulanabileceği konulara ilişkin başlıklar şeklindeki düzenleme tercihinin de kurumun kapsamını sınırlayıcı sonuçlar doğurmadığı kanaatindeyiz. Şöyle ki, Hazine ve Maliye Bakanlığının bu şekilde bir başlıklandırma tercihi, o dönemde daha çok yeni olan izaha davet kurumunun hangi konularda uygulanacağına ilişkin örnek verme gayesinden öte değildir. Başlıkların değiştirilmesinin veya kaldırılmasının da Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisinde olmasından bahisle başlıklar altında düzenlenen konuların tahdidi yani sınırlayıcı bir şekilde belirlenmediği görüşünderiz. Aksine bahsi geçen başlıkların özü itibariyle tamamen tadadi şekilde oluşturulduğu ifade edilebilir. Zira, başlıklarda belirtilen konuların kapsam itibariyle örneklendirme şeklinde ifade edilmiş olması da bu hususu destekler niteliktedir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı 519 Sıra No’lu Tebliğ’de bu tercihten vazgeçerek izaha davetin konu bakımından kapsamına ilişkin genel bir belirleme yapmayı tercih etmiştir. Bu tercih değişikliği, izaha davetin sadece başlıklar altında yer verilen konularla sınırlı uygulanabileceğine ilişkin bir kanaat oluşmasını engellemesi açısından önemlidir.

Yukarıda belirtildiği üzere, 519 Sıra No’lu Tebliğ’in “İzaha Davetin Kapsamı” başlıklı 5.1’inci maddesinde izaha davet kurumunun hangi konularda uygulanacağına ilişkin özel bir belirleme yapılmazken, vergi ziyayı kavramı üzerinde durulduğu görülmektedir. İlgili maddede izaha davet kurumunun verginin ziyayı uğradığına delalet eden emarelerin tespitine bağlı olarak işlediği ifade edilerek, kurumun vergi ziyayı kavramı çerçevesinde şekillendiği ortaya koyulmaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle, vergi ziyayı kavramının tanımına yer verilmiştir. Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sonucunda verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk

ettirilmesi ile ortaya çıkan vergi kaybını ifade etmektedir.<sup>270</sup> İlgili tebliğde, bu şekilde vergi kaybına neden olduğu düşünülen mükelleflerin gerekli koşulların varlığı halinde izaha davet edileceği ifade edilerek, izaha davet kurumunun uygulanacağı konu bakımından “vergi ziyai” dışında ayırt edici bir unsura yer verilmediği görülmektedir.

VUK’un 370’inci maddesinde de tebliğ ile benzer şekilde konu bakımından ayırt edici en önemli unsurun vergi ziyai olduğu söylenebilir. Şöyle ki, izaha davet kurumunun herhangi bir konuya ilişkin uygulanabilmesi, öncelikle o konu özelinde verginin ziyaa uğradığını gösteren emarelerin bulunması ve bu emarelerin yapılacak ön tespitlerle belirlenmesine bağlıdır. Buradan hareketle, vergi ziyai şüphesiyle yaklaşılmayan hiçbir konu hakkında izaha davet kurumunun işletilebilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılabilir. 519 Sıra No’lu Tebliğ’in de bu nedenle, konu bakımından asli unsuru vergi ziyainın varlığına ilişkin şüphe olarak belirlediği düşüncesindeyiz.

Konu bakımından sınırlayıcı nitelikte bir belirleme yapmadığını ifade ettiğimiz 519 Sıra No’lu Tebliğ ve VUK’un 370’inci maddesi bir arada düşünüldüğünde vergiler açısından herhangi bir kapsam belirlemesi de yapılmadığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, izaha davet kurumunun uygulanabileceği vergi türlerine ilişkin bir belirleme söz konusu değildir.<sup>271</sup>

Diğer yandan, izaha davet kurumunun vergiyi ziyaa uğratan mükellefe tanıdığı indirim imkânı vergi ziyai cezasına ilişkindir. Yukarıda bahsi geçen şekilde vergi ziyayına sebebiyet veren mükellef veya sorumluya VUK’un 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmektedir. İzaha davet sonucu vergi ziyayına sebebiyet verdiği ortaya çıkan mükellefin gerekli koşulları sağlaması halinde muhatap olacağı vergi ziyai cezası vergi aslının %20’sidir. Böylelikle, izaha davet kurumunun cezalar açısından konusunu vergi ziyai cezası oluşturmaktadır.

<sup>270</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 218; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 227; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 391.

<sup>271</sup> Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar,” s. 88.



Bu noktada, Hazine ve Maliye Bakanlığının konu bakımından belirlediği kapsamı her iki tebliğ açısından da yetersiz ve eksik bulduğumuzu belirtmemiz gerekir. Zira, konu bakımından kapsam belirlenirken herhangi bir ölçüt kullanılmaması bu eleştirimizin temel sebebidir. Her ne kadar 519 Sıra No'lu Tebliğ'de başlıklar halinde çeşitli konulara yer verilirse de 482 Sıra No'lu Tebliğ'de yer alan konu başlıklarının her halükârda 519 Sıra No'lu Tebliğ açısından da geçerli olduğunun kabulü gerekir. Şöyle ki, 519 Sıra No'lu Tebliğ'de yukarıda da ifade edildiği üzere konu bakımından herhangi bir belirleme yapılmamış, vergi ziyasının varlığı izaha davetin uygulanmasında hareket noktası olarak kabul edilmiştir. Bu yönüyle, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in mülga tebliğde yer verilen konuları da kapsadığı aşikârdır. Ancak, vergi ziyayı olduğu düşünülen her konunun izah gerektirecek nitelikte olduğunu söylemek mümkün değildir.

482 Sıra No'lu Tebliğ'de yer verilen bazı konulardaki hukuka aykırılıkların ise izahı gerektirmeyecek kadar açık olduğu görülmektedir. Örneğin, Ba-Bs formlarının analizi sonucu ortaya çıkan farklılıklar konusu izahı gerektirmeyecek kadar açık bir önerme sunmaktadır. Formlar analize tabi tutulduğunda ortada bir farklılık söz konusuysa bu durum izahı gerektirir nitelikte değildir. İzaha gerek olmayan bu durumlarda, kanuni idare ilkesinin de bir gereği olarak, idare, olay özelinde ikmalen veya re'sen tarh yaparak vergi ziyayı cezası kesmelidir.<sup>272</sup> Zira vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olan kanuni idare ilkesi uyarınca idarenin tarh ve tahsil işlemlerini de kanuna uygun ve doğru şekilde yapma yükümlülüğü ve görevi vardır.<sup>273</sup> İdarenin bunu yapmak yerine, izaha gerek olmayan bir konuda mükellefi izaha davet etmesi ve izahın sonucu indirimli vergi ziyayı cezası kesmesini hukuka uygun bulmak mümkün değildir. Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davetin konu bakımından kapsamı için en azından "izaha gereklilik" kıstasını temel alan objektif bir ölçüt belirlemesi gerektiği kanaatindeyiz.<sup>274</sup> Aksi takdirde, herhangi bir ölçüt temel alınmadan izah gerektirmeyen konuların da izaha davet kapsamına alınması, izaha davet kurumunun amacıyla çelişir. Üstelik, vergilerin kanuniliği ilkesi ve belirlilik ilkesinin bir gereği olarak bahsi geçen ölçütün ilk elden, izaha davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinde

<sup>272</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 88; Rençber, a.g.m., s. 142.

<sup>273</sup> Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri," *AÜHFD*, S. 1, C. 36 (1979): s. 150-151; Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi," *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 1 (1984): s. 178; Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," s. 137-138

<sup>274</sup> Benzer görüş için bkz. Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 88.

düzenlenmesi gerektiğini düşündüğümüzü de belirtmeliyiz. Bu şekilde, kanuni bir dayanağa ve güvenceye sahip olacak söz konusu ölçüt, konu bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da esas alınarak, izaha davet kurumunun vergide eşitlik ilkesi ile daha uyumlu şekilde uygulanmasını sağlayacaktır.

### 2.1.2. Kişi Bakımından

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca, madde hükmünde yer verilen gerekli koşulların varlığı halinde vergi kaybına yol açtığı düşünülen mükelleflerin izaha davet edilebileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda, izaha davet kapsamında kişi bakımından karşımıza çıkan ilk kavram mükellef olmaktadır. Mükellef, kamusal nitelikte bir borç ilişkisi olan vergisel ilişkinin pasif tarafını oluşturmaktadır.<sup>275</sup> Bu ilişkide borçlu tarafında yer alan ve belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemekle yükümlü olan mükellef, gerçek veya tüzel kişi olabilir<sup>276</sup> ve hatta bazen tüzel kişi dahi olmayabilir.<sup>277</sup> Bunun yanı sıra, VUK'un 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, kanunun izleyen kısımlarında yer verilen mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsaması nedeniyle izaha davet edilebilecek kişilere vergi sorumlularının da eklenmesi doğru olacaktır.<sup>278</sup> Vergi sorumlusu ise mükellef ile devlet arasındaki borç ilişkisinde üçüncü kişidir ve başkasının vergi borcuna ilişkin “*maddi ve şekli ödevleri*” yerine getirmekle görevli kılınmıştır.<sup>279</sup> Böylelikle, yukarıda tanımlarına yer verilen mükellef ve vergi sorumlusu kavramlarının kapsamına giren kişilerin izaha davet edilebileceği ifade edilebilir.

İzaha davet kapsamında yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin de kişi bakımından değerlendirilmesinde fayda görülmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili neticesinde oluşan kaçakçılık suçunda kişi olarak karşımıza fail kavramı çıkmaktadır. Fail, en yalın haliyle, suçun

<sup>275</sup> Saban, a.g.e., s. 114; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 80.

<sup>276</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 129; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 165; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 80.

<sup>277</sup> Bu duruma örnek olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde açıklama yeri bulan iş ortaklıklarının durumu verilebilir.

<sup>278</sup> Bu konuya ilişkin olarak, 519 Sıra No'lu tebliğ öncesinde yürürlükte olan 482 Sıra No'lu Tebliğ'de Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet kapsamına aldığı konular arasında “dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmayan kişilerin” de izaha davet edilebileceğini düzenlemesi vergi sorumlularının da izahına başvurulabileceğinin bir yansıması niteliğindedir.

<sup>279</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 83-84.

kanuni tarifine göre fiili gerçekleştiren kişi olarak tanımlanmaktadır.<sup>280</sup> Belli bir amaca yönelen bir irade ile hareket kabiliyeti sadece insanlarda olduğundan fail sadece gerçek kişi olabilir.<sup>281</sup> Bu doğrultuda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak kaçakçılık suçu işleyen gerçek kişileri izaha davet kurumunun kişi bakımından kapsamında değerlendirmek mümkündür. Ancak, ilgili suçu tüzel kişiliklerin kanuni temsilcilerinin işlemesi durumunda ise tüzel kişilerin de izaha davet edileceği ifade edilmelidir.

Son olarak, VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığına "davet yapılacakları", yani izaha davet edilebilecek kişileri belirleme yetkisi verildiği görülmektedir. Ancak, 519 Sıra No'lu Tebliğ incelendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet edilebilecek kişilere ilişkin özel bir düzenlemesine rastlanmamıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet kapsamında kişi bakımından yukarıda açıklanandan öte nasıl bir belirleme yapabileceğinin ise tarafımızca anlaşılamayan bir husus olduğunu belirtmemiz gerekir.

### **2.1.3. Zaman Bakımından**

VUK'un 370'inci maddesinde izaha davet kapsamında zaman bakımından herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Vergi incelemesine başlanılmamış olma ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olma koşullarından yola çıkarak, mükellefin, vergi incelemesine başlanılmasına veya takdir komisyonuna sevk edilmesine kadar izaha davet edilebileceği kabul edilebilir. Ancak, zaman bakımından bu belirleme yeterli olmayacağı için VUK kapsamında genel bir değerlendirme yapılması yerinde olacaktır. Bu doğrultuda, vergi hukukunda zamanaşımı kavramının değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK'un 113'üncü maddesi uyarınca zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak ifade edilmektedir. VUK'un 114'üncü maddesinde ise, doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlamak üzere beş yıl içinde idarenin tarh ve tebliğ etmediği vergilerin zamanaşımına uğrayacağı düzenlenmektedir. Böylelikle, her halükârda söz konusu beş yıllık süre

<sup>280</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 101.

<sup>281</sup> A.g.e., s. 100.

içinde idarenin tarh ve tebliğ etmediği vergilere ilişkin olarak mükellefi izaha davet etmesi mümkün görünmemektedir. Zira, beş yıllık süre sonunda ilgili vergi alacağı tarh zamanaşımına uğramış olacağından, mükellefin o vergi alacağı özelinde izaha davet edilmesinin herhangi bir mantığı kalmamaktadır.<sup>282</sup> Bu durumda, izaha davet kapsamında zaman bakımından mükellefin tarh zamanaşımının sonuna kadar izaha davet edilebileceği sonucuna varılabilir.

## 2.2.İZAHA DAVET KURUMUNDA YETKİ UNSURU

İzaha davet kurumunun uygulanması açısından yetkili en önemli iki özne Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur. Yürütme erkinin idari makamlarından biri olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un 370'inci maddesinin kendisine tanıdığı yetkiye istinaden, izaha davet kurumunun uygulanmasında yetkili mercii olarak Bakanlığa bağlı olarak faaliyet gösteren idari teşkilatlanmasının bünyesinde oluşturduğu Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunu tayin etmiştir. İzaha davet kurumunda yetki unsurunun inceleneceği bu başlık altında, öncelikle, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun izaha davet kurumuna ilişkin sahip olduğu yetkilerin hukuki nitelikleri saptanacaktır. Hukuki nitelikleri saptanan bu yetkilerin kullanım şekli ve kapsamının hukuka uygunluklarının değerlendirilebilmesi ise konunun vergi hukukuna hakim olan birtakım anayasal ilkeler çerçevesinde incelenmesini gerektirmektedir. Bu doğrultuda, izaha davet kurumunda yetki unsuruna dair yetkili idari makam ve mercii özelinde yapacağımız inceleme ve değerlendirmelere geçmeden önce, ilk olarak konuyla ilgili olan ve değerlendirmelerimizde yararlanacağımız vergi hukukuna hakim birtakım anayasal ilkelerden ne anlaşılması gerektiğinin genel hatlarıyla açıklanması yerinde olacaktır. Daha sonrasında ise bu başlığın konusunu oluşturan yetki unsuruna ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

---

<sup>282</sup> Rençber, a.g.m., s. 40.

## 2.2.1. Vergi Hukukuna Hakim Birtakım Anayasal İlkeler

### 2.2.1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Değerlendirmelerimizde yer vereceğimiz ilkelerin başında vergilerin kanuniliği ilkesi gelmektedir. Kanuni idare ilkesinin vergi hukukundaki görünümü olan vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin ancak yasama organına ait olması anlamını taşımaktadır.<sup>283</sup> Anayasanın vergi ödevine ilişkin 73'üncü maddesindeki “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.*” hükmüyle güvence altına alınan kanunilik ilkesi, vergilemede keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayanan uygulamaların önlenmesini amaçlamakta ve böylelikle kişilere hukuki güvenlik sağlamaktadır.<sup>284 285</sup> Bahsi geçen Anayasa hükmü temsilsiz vergi olmaz, kanunsuz vergi olmaz ilkesinin hükme bağlanmış halidir.<sup>286 287</sup>

Temsilsiz vergi olmaz ilkesinin de bir yansıması olarak, vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına aittir.<sup>288</sup> Bunun temel sebebi, vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımına ilişkindir.<sup>289</sup> Şöyle ki, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendiren vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yasama organı eliyle yapılması gerekliliği, yükümlülerin, söz konusu düzenlemeleri kendilerini temsil edenler aracılığıyla bir anlamda denetleyebilmeleri sonucunu doğuracaktır.

<sup>283</sup> Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” s. 1264.

<sup>284</sup> Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” s. 138; Güneş, a.g.e., s. 12.

<sup>285</sup> Saban, vergilerin kanuniliği ilkesini insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçası olarak nitelendirmektedir. Şöyle ki, özgürlük bildirgelerindeki özgürlük, güvenlik gibi kavramlar verginin kanun ile konulması ile birlikte durmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Saban, a.g.e., s. 43-44.

<sup>286</sup> Kumrulu, “Vergi Hukukunun Birtakım Anayasal Temelleri”, s. 150; Karakoç, a.g.m., s. 1264; Güneş, a.g.e., s. 12; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 200.

<sup>287</sup> Güneş, bahsi geçen ilkeleri, verginin belirgin olması ilkesi ile birlikte vergilerin kanuniliği ilkesinin birey yönünden boyutları, alt ilkeleri olarak nitelendirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş, a.g.e., s. 12-17.

<sup>288</sup> Anayasanın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında bu kuralın istisnasına yer verilmektedir. İlgili fıkra uyarınca “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir.” Söz konusu istisna bir yetki devridir.

<sup>289</sup> Güneş, a.g.e., s. 13; Saban, a.g.e., s. 43.

Vergilerin şekli ve maddi anlamda yalnızca kanun ile düzenlenmesi gerektiği hususu ise kanunsuz vergi olmaz ilkesinin vergilerin kanuniliği ilkesine olan yansımasıdır. Bu itibarla, kanunilik ilkesi doğrultusunda vergi normunun kanun niteliğini taşıması gerekmektedir.<sup>290</sup> Ancak, vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca sadece vergi kanunlarının varlığı yeterli değildir, aynı zamanda söz konusu kanunların idare tarafından tam ve doğru şekilde uygulanması da gereklidir.<sup>291</sup> Bu durum kanuni idare ilkesinin vergi hukukundaki yansımalarından biridir.<sup>292</sup> Böylelikle vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini haiz idareye, yani vergi alacaklısına bu yetkisini kanunun çizdiği çerçevede içinde kullanması konusunda direktif vermekte ve idareyi bağlayıcı bir sınır çizmektedir.<sup>293</sup> Zira, bu durum hukuk devleti ilkesinin bireylere sağlamayı hedeflediği hukuki güvenceyi de pekiştirmektedir.<sup>294</sup>

Vergilerin kanuniliği ilkesi, verginin temel unsurlarının, bir başka ifade ile her türlü ayrıntısının, gerek maddi vergi hukukuna ilişkin gerekse vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralların kanun ile düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.<sup>295</sup> Verginin temel unsurlarına ilişkin açıklamalara kanunda yer verilerek söz konusu unsurların çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilmelidir, aksi takdirde bir verginin kanun ile düzenlenmiş sayılabilmesi mümkün değildir.<sup>296</sup> Bu noktada, vergilendirmeye ilgili ve temel hak ve özgürlüklerine etki eden, onu sınırlandıran her türlü unsur temel unsur niteliğinde kabul edilir.<sup>297</sup> Bu doğrultuda, vergilerin kanuniliği ilkesi sadece vergiye ilişkin öğelerin kanunda yer almasını değil, “*vergiden doğan ödev ve yöntem (usul) ilişkilerinin*” de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir.<sup>298</sup> Zira mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel hak ve özgürlüklerini etkileyecek nitelikte olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik içtihadı da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin

---

<sup>290</sup> A.g.e., s. 14.

<sup>291</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 151; Çağan, a.g.m., s. 138; Güneş, a.g.e., s. 13.

<sup>292</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 46; Karakoç, a.g.m., s. 1266.

<sup>293</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 150.

<sup>294</sup> A.g.e., s. 152.

<sup>295</sup> Çağan, a.g.e., s. 145; Karakoç, a.g.m., s. 1265.

<sup>296</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 56-57; Güneş, a.g.e., s. 17.

<sup>297</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 213.

<sup>298</sup> Güneş, a.g.e., s. 17, 118-119; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 213.

her ayrıntısının kanunla düzenlenmesi gerektiği doğrultusundadır.<sup>299</sup> Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesini tamamlayan ilkelerden biri olarak kabul edilen vergide belirlilik ilkesinin de bir gereğidir.<sup>300</sup>

### 2.2.1.2.Vergide Belirlilik İlkesi

Geniş anlamda belirlilik ilkesi, hukuk devletinin gerekliliklerinden biridir. Kanun düzenlemelerinin bireyler ve idare açısından tereddüt ve şüphe yaratmayacak biçimde açık, net ve anlaşılır olmasını ifade eden<sup>301</sup> belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan vergi hukuku için de evleviyetle geçerlidir. Vergide belirlilik ilkesi uyarınca, vergilere ilişkin işlem ve kurallarda belirli bir kesinlik ve netlik sağlanması vergilendirmede keyfiliği engellemektedir.<sup>302</sup> Buna göre, “*vergi kanunlarında belirsiz, birden fazla anlamı olan, içeriği bulunmayan kavramların*” kullanılmaması gerekmektedir.<sup>303</sup> Bunun da sebebi, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesidir. Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi bireylerin tâbi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmelerini ve ona göre geleceğe ilişkin planlarını yapabilmeleri anlamına gelmektedir.<sup>304</sup>

Vergi hukuku açısından bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması vergi kanunlarının açık, yalın ve anlaşılır olması ile yakından ilişkilidir.<sup>305</sup> Bu noktada, vergide belirlilik ilkesi önem kazanmaktadır çünkü vergide belirlilik ilkesi, vergi kanunlarının açık, yalın, net ve basit bir dille hazırlanmasını gerektirmektedir.<sup>306</sup> Diğer bir ifadeyle, kanun koyucunun vergi kanunlarını hazırlarken belirsiz, soyut ve yoruma elverişli kavramlar kullanmaması gerekir.<sup>307</sup> Vergi kanunlarında vergide belirlilik ilkesine riayet edilmemesi ise vergi yükümlüleri açısından bir belirsizlik yaratarak, yükümlülerin bu

<sup>299</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1967/54, K.1968/12, K.T. 18.04.1968; Anayasa Mahkemesi, E. 1996/5, K.1996/26, K.T. 26.06.1996; Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003.

<sup>300</sup> Güneş, a.g.e., s. 12.

<sup>301</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2013/67, K. 2013/164, K.T. 26.12.2013.

<sup>302</sup> Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

<sup>303</sup> A.y.

<sup>304</sup> Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi,” s. 180; Karakoç, a.g.m., s. 1289.

<sup>305</sup> A.y.

<sup>306</sup> Güneş, a.g.e., s. 16; Karakoç, a.g.m., s. 1290.

<sup>307</sup> Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” s. 141; Güneş, a.g.e., s. 16.

belirsizlikten farklı düzeylerde etkilenmeleri sonucunu doğurmaya elverişlidir. Bu olası farklılıklar ise vergide eşitlik ilkesini zedeler niteliktedir.<sup>308</sup>

### 2.2.1.3.Vergide Eşitlik İlkesi

Son olarak vergide eşitlik ilkesi üzerinde durulması gerekmektedir. Eşitlik ilkesi temelini, Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10’uncu maddesinden almaktadır. İlgili madde uyarınca, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*”. Eşitlik ilkesi, bireyler açısından bir temel hak niteliğindeki devlet organları ve idare makamları açısından ise anayasal bir buyruk, emir niteliğindedir.<sup>309</sup> Anayasa Mahkemesinin eşitliği, “*aynı hukuksal durumların aynı, ayrı hukuksal durumların farklı kurallara bağlı tutulması*” olarak tanımladığı görülmektedir.<sup>310</sup> Bununla birlikte, aynı durumda olanların haklı nedene dayanarak farklı kurallara tâbi tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.<sup>311</sup> Buradan hareketle, aynılığın veya farklılığın ölçütünü “hukuksal durum” oluştururken, “haklı neden”<sup>312</sup> keyfi olmayan ölçütü olarak nitelendirilmektedir.<sup>313</sup> Böylelikle, benzer durumda olan kişilerin haklı neden olmadığı sürece farklı sınıflandırılması veya farklı durumda olan kişilerin farklı sınıflandırılmaması halinde eşitlik ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır.<sup>314</sup>

Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi bakımından anlamı, vergi kanunları önünde eşitliktir ve bu anlam, eşitlik ilkesinin hukuki yönünü de meydana getirmektedir.<sup>315</sup> <sup>316</sup> Vergide eşitlik ilkesi, geleneksel vergi adaleti ilkelerinden biri olarak ifade edilmektedir.<sup>317</sup> <sup>318</sup>

<sup>308</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 173; Güneş, a.g.e., s. 17.

<sup>309</sup> Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2011), s. 150.

<sup>310</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2019/16, K. 2019/15, K.T. 14.03.2019.

<sup>311</sup> Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 119 (Ağustos, 1998): 102; Saban, a.g.e., s. 55.

<sup>312</sup> Saban, Anayasa Mahkemesine göre kamu yararı ile de ilişkilendirilen haklı nedenin “*anlaşılabilir*”, “*amaçla ilgili*”, “*makul ve adil*” olması gerektiğini belirtmektedir. Bkz. Saban, a.g.e., s. 55.

<sup>313</sup> Yaltı, a.g.m., s. 103.

<sup>314</sup> Saban, a.g.e., s. 55.

<sup>315</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 156.

<sup>316</sup> Eşitlik ilkesinin mali yönü ise ödeme gücünde eşitliktir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kumrulu, a.g.m., s. 155-156.

<sup>317</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 46; Karakoç, a.g.m., s. 1285.



Bu bağlamda, vergide eşitlik ilkesinin özgürlükçü ve demokratik bir düzen içinde adaletin özüne ilişkin olduğu düşüncesinden<sup>319</sup> hareketle geliştirildiği belirtilmektedir.<sup>320</sup>

Anglo-Amerikan doktrinde vergide eşitlik ilkesinin yatay adalet – dikey adalet ayrımına tâbi tutularak incelendiği görülmektedir.<sup>321</sup> Yatay adalet, vergilendirme açısından benzer durumda olan kişilerin eşit muameleye tabi tutulmasını ifade ederken, dikey adalet vergilendirme açısından eşit koşullara sahip olmayan kişilere farklı muamele yapılması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>322</sup> Burada bahsi geçen yatay adalet, Anayasanın 10’uncu maddesinde de güvence altına alınan kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucudur.<sup>323</sup> Diğer yandan, dikey adalet ise kanun koyucunun tercihlerine ve sosyal devlet anlayışına göre şekillenmektedir.<sup>324</sup>

Anayasanın 10’uncu maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik kavramından da anlaşılacağı üzere vergide eşitlik ilkesini sağlamak ilk olarak yasama organının görevidir. Dikey adalet ayrımı uyarınca eşitlik ilkesi, herkesin her açıdan aynı kurallara tabi olması anlamına gelmemektedir. Burada eşitlik ilkesi ile amaçlanan mutlak bir eşitlik değil, hukuksal eşitliktir.<sup>325</sup> Bu doğrultuda, kanun koyucunun, vergiye ilişkin konularda (yükümlüler, konu, vb.) ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri dikkate alarak kanuni düzenlemelerde bulunması gerekmektedir.<sup>326</sup> Ancak, yasama organının her türlü fiili eşitsizliği dikkate alması beklenemeyeceği için vergilendirme bakımından kişilerin

---

<sup>318</sup> Vergi adaleti ilkelerinden bir diğeri ise vergide genellik ilkesidir. Genellik ilkesi uyarınca, herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılınmalıdır. Bu doğrultuda, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen vergi kanunlarının genel nitelikte olması gerekmektedir. Vergide genellik ilkesine aykırı davranılması, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesine de aykırılık anlamı taşıyacaktır. Zira genellik ilkesi Anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır. Bu nedenle, bahsi geçen ilkeler birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 46-47; Çağan, a.g.e., s. 147, 149; Kumrulu, a.g.m., s. 156.

<sup>319</sup> Eşitlik ilkesinin adaletin özüne ilişkin olduğu görüşüne dair ayrıntılı bilgi ve değerlendirmeler için bkz. Nihal Saban, “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik,” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen 14-16 Mayıs 1998, *MÜMAUM*, S. 12 (2000): s. 65-79.

<sup>320</sup> Çağan, a.g.e., s. 147; Saban, a.g.m., s. 65-66; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 53-54.

<sup>321</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 47; Çağan, a.g.e., s. 148.

<sup>322</sup> A.y.

<sup>323</sup> Güneş, a.g.e., s. 111.

<sup>324</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 47.

<sup>325</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2002/8, K. 2003/47, K.T. 04.06.2003.

<sup>326</sup> Güneş, a.g.e., s. 111; Çağan, a.g.e., s. 150.

durumlarını eşit, benzer, aynı olarak nitelendirme hususunda takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir.<sup>327</sup>

Yasama organının eşitlik ilkesi konusunda sahip olduğu takdir yetkisi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi olup, mahkeme, bir düzenlemenin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmediğini, yani takdir yetkisinin sınırlarını yukarıda ifade edilen “haklı neden” ölçütünü esas alarak değerlendirmektedir.<sup>328 329</sup> Kısaca, “haklı nedene” dayanmayarak kullanılan takdir yetkisi eşitlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Burada haklı neden olarak nelerin değerlendirildiğinin belirtilmesinde fayda görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin ölçüt olarak kullandığı haklı nedenleri kamu yararı, vergiye ilişkin niteliksel farklılıklar, sosyal, kültürel ve ekonomik gereklilikler ekseninde konumlandığı görülmektedir.<sup>330</sup> Aslında burada bahsi geçen haklı nedenler, kanun koyucunun vergide eşitlik ilkesine istisna getirmesinin gerekçeleridir. Bunun yanı sıra, haklı nedenin “*anlaşılabilir*”, “*amaçla ilgili*”, “*makul ve adil*” olması gerektiği de ifade edilmektedir.<sup>331</sup>

Kısa bir parantez açmak gerekirse, haklı nedenin özellikle kamu yararı ve sosyal, kültürel ve ekonomik gereklilikler ekseninde değerlendirilmesi kanun koyucunun eşitlik ilkesi nezdinde sahip olduğu takdir yetkisinin sınırını oldukça genişletmektedir. Bu gibi haklı nedenlere dayanan farklılaştırmanın, devletin bu farklılaştırmadan beklediği faydaya yöneldiği ifade edilebilir.<sup>332</sup> Zira söz konusu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği belirsiz olup yoruma açık niteliktedir. Örneğin, başlı başına kamu yararı kavramı her ne kadar içeriği hukuki olsa da tespit edilişi itibariyle toplumsal koşulların bir sonucu olarak belirmektedir.<sup>333</sup> Kamu yararı kavramının içeriği ve konusu belli olmadığı için her olay özelinde somut koşullara göre belirlendiği ifade edilerek, bu

---

<sup>327</sup> A.y.

<sup>328</sup> Güneş, a.g.e., s. 112

<sup>329</sup> Anayasa Mahkemesinin “haklı neden” ölçütü ile vergide eşitlik ilkesini değerlendirdiği bazı kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 1966/11, K. 1966/44, K.T. 29.11.1966; Anayasa Mahkemesi, E. 2011/37, K. 2012/69, K.T. 17.05.2012; Anayasa Mahkemesi, E. 2002/8, K. 2003/47, K.T. 04.06.2003.

<sup>330</sup> Ayrıntılı bilgi ve ilgili Anayasa Mahkemesi Kararları için bkz. Yaltı, a.g.m., 105-106.

<sup>331</sup> Saban, a.g.e., s. 55, 58.

<sup>332</sup> Yaltı, a.g.m., s. 107.

<sup>333</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 158.

durumun ilgili kavrama esneklik kazandırdığı belirtilmektedir.<sup>334</sup> Bu esneklik ise, kamu yararı öne sürülerek eşitlik ilkesinin zedelenmesi riskini doğurmaktadır. Zira, kamu yararı ölçüt alınarak eşitlik ilkesine istisna getirilirken, kişisel yararın da adaletsiz ve ölçüsüz bir şekilde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir.<sup>335</sup> Kamu yararı için getirilen bu eleştiriler, dönemin politikalarına ve değişkenlerine bağlı olan sosyal, kültürel ve ekonomik gereklilikler için de geçerlidir. Bu nedenle, kanun koyucunun salt kamu yararı ve sosyal, kültürel ve ekonomik gereklilikleri gerekçe göstererek vergide eşitlik ilkesine istisna tanınmasının, her ne kadar Anayasa Mahkemesi tarafından haklı neden olarak değerlendirilse de bizce, Anayasaya aykırılık teşkil edeceğinin kabulü gerekir.

Bahsi geçen ilkeler bir arada değerlendirildiğinde, vergilerin yasama organı tarafından kanunla düzenlenmesini ve kanuna uygun olarak alınmasını öngören vergilerin kanuniliği ilkesinin idarenin keyfilğine karşı bireylere sağladığı hukuki güvenliğin vergide belirlilik ve eşitlik ilkeleri ile tamamlandığı görülmektedir.<sup>336</sup> Bu doğrultuda, vergilerin kanuniliği ilkesinin, vergide belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından bir ön koşul niteliği taşıdığı ifade edilmektedir.<sup>337</sup> Ayrıca, vergilerin kanuniliği, vergide belirlilik ve vergide eşitlik ilkeleri mükellefin korunması için gerekli olan mükellef haklarını da güvence altına almaktadır.<sup>338</sup> Bu nedenle, bu ilkelerin ihlal edilmesinin mükellef haklarını da önemli ölçüde zedeleyecek olmasının altı çizilmelidir.

<sup>334</sup> Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler,” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3 (1988): s. 11.

Akıllıoğlu, kimi yazarların kamu yararı kavramının bilimsel analize olanak tanımadığını ve “usdışı” bir yapısı olduğunu öne sürdüklerini ifade ettikten sonra kavrama ilişkin şu çıkarımları yapmaktadır:

“Buna göre, kamu yararı çağdaş bir masaldır (mythe). Bu kavram devletin kutsanması, yüceltilmesi, dokunulmazlığı ve inanırlılığı gibi amaçları gerçekleştirmek için günümüzde de kullanılmaktadır. Başka bir anlatımla bilimsel içerikten yoksun olan kamu yararı devletin kutsanması yoluyla iktidar pekiştirme aracı olarak işe yaradığı için varlığını sürdürebilmektedir.”

<sup>335</sup> Kumrulu, a.g.m., s. 159.

<sup>336</sup> Çağan, a.g.e., s. 146.

<sup>337</sup> A.y.

<sup>338</sup> Orçun Avcı, *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri* (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2019), s. 106.

## 2.2.2. Yetki Unsuru

Vergi hukuku ile idare hukuku arasındaki yakın ilişkinin bir sonucu olarak idare hukukuna ait kavramlar vergi hukuku için de geçerli olmaktadır. Bu kavramlardan biri de yetki kavramıdır. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında yetki, “*idareye Anayasa ve yasalarla tanınmış olan karar alma gücü*” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>339</sup> Yetki açısından en önemli kural, yetkinin önceden yayınlanmış bir hukuk kuralına dayanması gerektiğidir.<sup>340</sup> Bu durum kanuni idare ilkesinin de bir gereği olup, idare hukukunda yetki kamu düzeni ile ilgilidir.<sup>341</sup> Bu nedenle, idare her türlü yetki kuralına uymakla yükümlüdür.<sup>342</sup> İdare hukukunda yetki istisna, yetkisizlik kural olduğu için yetki dar yoruma tabidir ve geniş yoruma ya da kıyas yoluna elverişli değildir.<sup>343</sup>

### 2.2.2.1. Bağlı Yetki – Takdir Yetkisi Ayrımı

İdareye, idari faaliyetlerini gerçekleştirmesi için verilen yetkiler ikili bir ayrıma dayanmakta olup, bu ayrım bağlı yetki ve takdir yetkisi çerçevesinde şekillenmektedir.<sup>344</sup> Takdir yetkisinin karşıtı olarak konumlandırılan<sup>345</sup> bağlı yetki, mevzuatta öngörülen şartların oluşması halinde idarenin, yine mevzuatta önceden belirlenmiş davranış ve çözüm şeklini benimsemek zorunda olmasını ifade eder.<sup>346</sup> Başka bir anlatımla, bağlı yetki söz konusu olduğunda idarenin herhangi bir tercihte bulunma yetkisi yoktur.<sup>347</sup> Kanuni idare ilkesine uygun olarak, idarenin muhatap olduğu bağlı yetkinin hiç şüphesiz kanuni bir dayanağının olması gerekmektedir.<sup>348</sup>

<sup>339</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2012/27, K. 2012/173, K.T. 08/11/2012.

<sup>340</sup> Özay, a.g.e., s. 481; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 353.

<sup>341</sup> Günday, a.g.e., s. 125; Candan, a.g.e., 132; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 353.

<sup>342</sup> Günday, a.g.e., s. 125.

<sup>343</sup> Candan, a.g.e., s. 132; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 353; Anayasa Mahkemesi, E. 2012/27, K. 2012/173, K.T. 08/11/2012.

<sup>344</sup> Şükrü Karatepe, “İdarenin Takdir Yetkisi,” *Türk İdare Dergisi*, S. 392 (Eylül, 1991): 68; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s.106-107.

<sup>345</sup> Oytun Canyaş, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması* (Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012), s. 24; Özay, a.g.e., s. 455.

<sup>346</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 107; Özay, a.g.e., s. 455. Bağlı yetkiye ilişkin doktrinde yer verilen farklı tanımlar için bkz. Canyaş, a.g.e., s. 24-25 (81 numaralı dipnot).

<sup>347</sup> Canyaş, a.g.e., s. 25.

<sup>348</sup> Bu noktada, bağlı yetkinin dayanağının “*takdir yetkisi objektifleştirildiği oranda*” düzenleyici işlemlerin de olabileceği ifade edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Canyaş, a.g.e., s. 26.

Kanun koyucu, Anayasaya aykırı olmamak kaydıyla idarenin faaliyetlerini tüm ayrıntılarına kadar düzenleme ve idareyi tamamen bağlı yetkilerle çevreleme yetkisine sahiptir.<sup>349</sup> Ancak, kanun koyucunun en ince ayrıntısına kadar düzenleme yapması fiilen mümkün değildir. Şöyle ki, idari faaliyetler her geçen gün sayısal olarak artmakta, karmaşık biçimler almakta ve çoğu zaman muhteviyatı sebebiyle teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir.<sup>350</sup> Kanun koyucunun, ne kadar ayrıntılı olursa olsun bağlı yetkiler aracılığıyla bu sürekli değişen ihtiyaçlara cevap vermesi olanaksızdır.<sup>351</sup> Bu nedenle, kanun koyucunun idareye hukuk kuralları içinde bir hareket serbestisi tanıma gerekliliği doğmuştur. Bu durum ise ortaya takdir yetkisi kavramını çıkarmaktadır.

Takdir yetkisi, idarenin hukuk kuralları ile önceden emredici bir şekilde belirtilmemiş birden çok hareket tarzından birini seçme konusundaki serbestisi olarak tanımlanmaktadır.<sup>352</sup> Diğer bir ifadeyle, idareye takdir yetkisi tanındığı durumlarda idarenin belli bir yönde karar alma zorunluluğu bulunmamakta olup birden fazla işlemde birini tercih etme yetkisi söz konusudur.<sup>353</sup> Böylelikle, kanun koyucunun takdir yetkisi ile idareye bir hareket özgürlüğü, serbestçe faaliyette bulunabileceği bir hareket alanı yarattığı sonucuna varılabilir.<sup>354</sup> Takdir yetkisi, düzenleyici işlemler bakımından olabileceği gibi birel idari işlemler için de söz konusu olabilmektedir.<sup>355</sup>

İdareye tanınan takdir yetkisi mutlak, sınırsız ve keyfi kullanılacak bir yetki değildir.<sup>356</sup> Takdir yetkisinin sınırını üst hukuk kuralları oluştururken, normlar hiyerarşisi teorisi dikkate alındığında bahsi geçen üst hukuk kurallarının geniş yorumlanması gerekmektedir.<sup>357</sup> Bu doğrultuda idare, dayandığı kanundaki sınırların

---

<sup>349</sup> Günday, a.g.e., s. 43.

<sup>350</sup> Günday, a.g.e., s. 43; Onar, a.g.e., s. 419; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 107.

<sup>351</sup> Onar, a.g.e., s. 420.

<sup>352</sup> Karatepe, a.g.m., s. 71.

<sup>353</sup> Canyaş, a.g.e., s. 13, 22. Doktrinde yer verilen diğer takdir yetkisine ilişkin tanımlar için bkz. A.g.e., s. 12-16.

<sup>354</sup> Akyılmaz, a.g.e., s. 165.

<sup>355</sup> Çağan, a.g.e., s. 136; Canyaş, a.g.e., s. 79-80.

<sup>356</sup> Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 111.

<sup>357</sup> Canyaş, a.g.e., s. 48, 51.

yanı sıra takdir yetkisini Anayasal ilke ve kurallara da uygun bir biçimde kullanmakla yükümlüdür.<sup>358</sup>

Takdir yetkisini belirlemeye ilişkin olarak doktrinde bir çok ölçüt bulunmaktadır.<sup>359</sup> Normun lafzını dikkate alan ölçüt uyarınca normun yazılış biçiminden yola çıkarak takdir yetkisini saptamak mümkün olmaktadır.<sup>360</sup> Bu doğrultuda, kanunlarda emredici nitelikte ifadeler yerine edebilir, yapabilir, tesis edebilir, karar verebilir gibi kesinlik içermeyen ifadeler kullanılması söz konusu normun idareye takdir yetkisi tanıdığı anlamını taşımaya elverişli bulunmaktadır.<sup>361</sup> Bahsi geçen ifade tarzının yoruma açık ve seçimlik bir hak tanıyan nitelikte olduğu belirtilmektedir.<sup>362</sup> Ancak, salt bu ölçüte dayanarak takdir yetkisinin varlığını saptamak her zaman mümkün görünmemektedir. Sadece normun lafzına ve yazılış biçime odaklanarak takdir yetkisi sonucuna varmak normun ulaşmak istediği asıl amacı göz ardı ederek idareyi aslında bağlı yetkiye sahip olduğu bir konuda keyfi davranmaya sevk edebilme riskini taşımaktadır. Zira kanun koyucunun idareyi takdir yetkisi ile donatmasındaki sebep normun amacına dayanmaktadır.<sup>363</sup>

Doktrinde bir diğer ölçüt, değerlendirme hallerinde idarenin takdir yetkisinin olduğuna ilişkindir. Söz konusu ölçüt, uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren durumlarda idarenin yapacağı değerlendirmenin objektif olmasına veya sübjektif olmasına göre bağlı yetki – takdir yetkisi ayırımına gidileceğini öngörmektedir.<sup>364</sup> Örneğin, bilirkişi raporu gibi uzmanlık raporlarının genel anlayışı yansıttığından bahisle idarenin bu raporlara dayanarak yapacağı bir değerlendirmede takdir yetkisi olmadığı kabul edilmektedir.<sup>365</sup> Öte yandan, takdir yetkisi ve idarenin işlemin sebep unsurunda sahip olduğu yetki

<sup>358</sup> Halil Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi,” *GÜHFD*, C. 1, S. 1 (1997): s. 173-174; Ümit Süleyman Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,” *SÜHFD*, C. 14, s. 1 (2006): s. 225.

<sup>359</sup> Bu noktada, doktrindeki tüm ölçütlere ilişkin açıklamalara yer verilmeyeceğinin, sadece çalışmamızın kapsamı itibariyle incelemelerimizde faydalanacağımız ölçütlere ilişkin açıklamalara yer verileceğinin belirtilmesinde fayda görülmektedir. Diğer ölçütlere dair ayrıntılı bilgi ve eleştiriler için bkz. Karatepe, a.g.m., s. 74; Akyılmaz, a.g.e., s. 169-173; Canyaş, a.g.e., s. 158-165.

<sup>360</sup> Sinan Seçkin ve Gül Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi Ve Gereğe İlkesi,” *MÜHFHAD*, Mehmet Akif Aydın’a Armağan Özel Sayı, C. 21, S. 2 (2015): s. 512.

<sup>361</sup> Seçkin/Üstün, a.g.m., s. 512; Karatepe, a.g.m., s. 74; Akyılmaz, a.g.e., s. 169-170.

<sup>362</sup> Akyılmaz, a.g.e., s. 170.

<sup>363</sup> Canyaş, a.g.e., s. 166.

<sup>364</sup> Seçkin/Üstün, a.g.m., s. 514; Karatepe, a.g.m., s. 75.

<sup>365</sup> A.y.

olarak ifade edilen değerlendirme yetkisinin birbirinden ayrıştırılması gerektiğini ortaya koyan görüş uyarınca, idarenin yaptığı değerlendirmenin idari işlemin sebep unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine ilişkin olması ve takdir yetkisinin işlemin sadece konu unsurunda saptanabilmesi nedeniyle idarenin değerlendirme hallerinde takdir yetkisine sahip olduğunu söylemek mümkün değildir.<sup>366</sup>

Vergi hukukunda da takdir yetkisi, yürütme organına veya vergi idaresine tanınan bir seçim serbestisi olarak tanımlanmaktadır.<sup>367</sup> Bu bakımdan, yukarıda takdir yetkisine ilişkin yaptığımız tüm açıklamalar vergi hukuku normları için de geçerlidir. Ancak, kanuni idare ilkesinin daha sert halini ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle yürütme organının ve vergi idaresinin takdir yetkisi oldukça sınırlıdır. Zira Anayasanın temel ilkelerinin amaçlarından biri de bireylerin temel hak ve özgürlüklerini yakından ilgilendiren vergi ve vergiye ilişkin konularda keyfi ve takdiri uygulamaların önlenmesidir. Bu nedenle, her durumda vergi idaresinin kendisine tanınan takdir yetkisini aşağıda detaylı şekilde açıklayacağımız birtakım Anayasal ilkelere uygun şekilde kullanma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi idaresinin takdir yetkisini kullanırken, bu Anayasal ilkeler arasında ise eşitlik ilkesine çok daha dikkat etmesi ve özen göstermesi gerektiğinin altı çizilmelidir. Şöyle ki, idarenin takdir yetkisi doğrultusunda tercihte bulunarak bir idari işlem tesis ettiğinde, benzer kişi, durum ve olaylarda da benzer çözüm şeklini benimseyerek aynı işlemi tesis etmesi gerekmekte olup bunun takibi daha fazla özen gerektirmektedir.<sup>368</sup>

### 2.2.2.2. İdarenin Düzenleme Yetkisi

Düzenleme yetkisi, idarenin<sup>369</sup> görevlerini yerine getirebilmesi için Anayasa ve kanunlara aykırı olmamak kaydıyla genel, soyut, birel olmayan ve kural işlemler niteliğinde düzenlemeler yapabilme ve bu niteliklere sahip normlar koyabilme yetkisini ifade etmektedir.<sup>370</sup> Kanuni idare ilkesinin de bir gereği olarak asli düzenleme yetkisi

<sup>366</sup> Canyaş, a.g.e., s. 142, 144.

<sup>367</sup> Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 136.

<sup>368</sup> Akyılmaz, a.g.e., s. 177; Günay, a.g.e., s. 208.

<sup>369</sup> Bu başlık altında idareden kastımız yürütme organı, idari organ ve makamlardır.

<sup>370</sup> Günay, a.g.e., s. 205; Erkut, a.g.m., s. 83.

yasama organında olmakla birlikte, yasama organının yaptığı kanuni düzenlemelerde çoğunlukla konuya ilişkin genel prensipleri düzenlediği, bunların uygulanmasına ilişkin düzenleme yetkisini ise yürütme organına, yani idareye bıraktığı görülmektedir.<sup>371</sup> Bu doğrultuda, yürütme organı kanunları uygulama görevini genel düzenleyici idari işlemler çıkararak yerine getirmektedir.<sup>372</sup>

İdarenin düzenleme yetkisi asli ve özerk bir yetki olmayıp, ikincil nitelikte, kanuna bağlı, kanunu izleyen, türevsel bir yetkidir.<sup>373</sup> Bu nedendir ki, düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan genel düzenleyici idari işlemlerin kanunun konu, amaç ve çerçevesini aşmaması gerekir.<sup>374</sup> Bununla birlikte, düzenleme yetkisinin takdir yetkisinden kaynaklandığı ifade edilmektedir.<sup>375</sup> Bu doğrultuda, idarenin düzenleme yetkisi bulunduğu hallerde takdir yetkisinin de varlığı kabul edilmektedir. Bunun da sebebi, düzenleyici işlemlerin takdir yetkisinin bir yansıma biçimi olmasıdır.

### 2.2.3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetkisi

VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığının, “*ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye*” yetkili kılındığı görülmektedir. Bahsi geçen yetki, idarenin düzenleme yetkisi olup türevsel bir yetki niteliğindedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının ise bu düzenleme yetkisini 519 Sıra No'lu Tebliğ'i yayımlayarak genel tebliğ aracılığıyla kullandığı görülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet kapsamındaki düzenleme yetkisi, kanunun çizdiği çerçeve ve konularla sınırlı olmak üzere idareye tanınan bir takdir yetkisidir. Buna göre, idare kanunda sayılan konular özelinde düzenleme ve belirleme yapma

<sup>371</sup> Erkut, a.g.m., s. 83.

<sup>372</sup> Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi,” s. 223.

<sup>373</sup> Özbudun, a.g.e., s. 246-247; Erkut, a.g.m., s. 84; Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 223-224.

<sup>374</sup> Çağan, a.g.e., s. 136.

<sup>375</sup> Kalabalık, a.g.m., s. 173; Günday, a.g.e., s. 208; Özbudun, a.g.e., s. 246.



serbestisine sahiptir. Ancak, yukarıda da açıklandığı üzere<sup>376</sup>, söz konusu düzenleme yetkisinin her halükârda dayandığı kanun maddesine bağlı, kanun maddesinin çerçevesini aşmayan şekilde kullanılması gerekmektedir. Şöyle ki, idarenin düzenleme yetkisi kanunilik ilkesi çerçevesinde sınırlı, kanunla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte bir yetki konumundadır.<sup>377</sup> Öte yandan, söz konusu düzenleme yetkisinin kapsamı sıralanan kalemlerin fazlalığından da anlaşılacağı üzere oldukça geniş mahiyettedir. Bu durumun hukuka uygunluğunun değerlendirilebilmesi öncelikle, Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılan ilgili kalemlerin, yani unsurların niteliğinin vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından irdelenmesini gerektirmektedir.

Yukarıda ilkelere ilişkin açıklamalara yer verdiğimiz kısımda ayrıntılı şekilde ifade edildiği üzere<sup>378</sup>, vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergi alanına giren konuların temel unsurlarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>379</sup> Verginin ana kurucu şeklinde nitelendirilen temel unsurları en yalın haliyle vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve oran olarak sıralanmaktadır.<sup>380</sup> Anayasa Mahkemesi içtihatlarında yaptırım, zamanaşımı vb. unsurlar da temel unsurlar olarak nitelendirilerek konuya ilişkin daha geniş bir kapsam çizildiği görülmektedir.<sup>381</sup> Bu doğrultuda, vergiden doğan ödev ve yöntem, yani usul ilişkilerinin de ana kurucu olarak ifade edilen unsurları tamamladığı ve temel unsurlar arasında yer aldığı belirtilmektedir.<sup>382</sup> Bizim de katıldığımız daha geniş kapsamlı bir ifadeye göre, vergilendirmeye ilgili temel hak ve özgürlüklere etki eden her türlü unsurun temel unsur niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>383</sup>

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi temel unsurların karşısına “*uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konuları*” koyarak, bu konulara ilişkin düzenlemelerin idare

---

<sup>376</sup> Bkz. 92-93.

<sup>377</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 1990/29, K. 1991/37, K.T. 15.10.1991; Anayasa Mahkemesi, E.2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003.

<sup>378</sup> Bkz. 81-83.

<sup>379</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 229.

<sup>380</sup> Güneş, a.g.e., s. 117.

<sup>381</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 2006/124, K. 2009/146, K.T. 15.10.2009; Anayasa Mahkemesi, E. 1965/45, K. 1966/16, K.T. 15.07.1963; Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003.

<sup>382</sup> A.g.e., s. 117-118.

<sup>383</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 213.

tarafından yapılmasının kanunilik ilkesine aykırı kabul edilmeyeceğini belirtmektedir.<sup>384</sup> Ancak, Anayasa Mahkemesi tarafından temel unsurlar ile bahsi geçen uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konular arasında açık bir ayrıma gidilmediği ifade edilmektedir.<sup>385</sup> Şu kadar ki, Mahkeme'nin ilgili kararlarında uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konuları geniş yorumlama eğiliminde olduğu ve bu doğrultuda idarenin düzenleme yetkisini de geniş yorumladığı belirtilmektedir.<sup>386</sup>

İzaha davet kapsamında, kanun koyucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına ön tespit konusunda geniş bir düzenleme yetkisi verdiği görülmektedir. Bu yetkinin, ön tespitin şeklini ve kapsamını belirlemeye ilişkin olması dikkat çekmektedir. Bu noktada, öncelikle, VUK'un 370'inci maddesinde ön tespit kavramından sadece bahsedildiği, kavramın ayrıca tanımlanmadığı veya kavram hakkında başkaca bir açıklamaya yer verilmediğinin ifade edilmesi gerekir. Bu nedenledir ki, 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ön tespitin şeklini ve kapsamını belirlemeye ilişkin yetkinin aksine ön tespitin tanımlandığı görülmektedir. Ön tespitin tanımı dışında ise ön tespitin şekline veya kapsamına dair herhangi bir açıklamaya ilgili tebliğde yer verilmemiştir. Zira kanuni bir tanımlanmayan bir kavramın şeklinden ve kapsamından ne kastedildiği ise ayrıca belirsizdir.

Ön tespit kavramına ilişkin detaylı incelemelerimize ilgili bölümde<sup>387</sup> ayrıca yer verilecek olmakla birlikte, kavramın izaha davet kurumu için temel unsurlardan biri olduğu şüpheye mahal vermemektedir. Şöyle ki, mükellefin izaha davet edilebilmesi hakkında yapılan bir ön tespitin varlığı ile mümkün olmaktadır. Bu halde, ön tespitin olmadığı yerde izaha davet kurumundan bahsetmek dahi mümkün değildir. Bu derece önem arz eden bir kavramın tanımına kanunda yer verilmezken, hakkında düzenleme yapma yetkisinin idareye tanınması ise kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca bu durumun, vergide belirlilik ilkesine de aykırı olduğu ifade edilmelidir. Nitekim vergide belirlilik ilkesi uyarınca vergi kanunlarında belirsiz kavramların

<sup>384</sup> Anayasa Mahkemesi, E. 1997/78, K. 1998/9, K.T. 15.04.1998; Cenker Göker, "Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine," *Mualla Öncel'e Armağan*, C. II, ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman (Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009), s. 1041.

<sup>385</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 229-230.

<sup>386</sup> İlgili kararlar için bkz. Göker, a.g.m., s. 1042.

<sup>387</sup> Bkz. 107-114.

kullanılmaması gerekmektedir.<sup>388</sup> Aksi takdirde, söz konusu belirsizliğin mükellefler açısından farklı sonuçlar doğurarak vergide eşitlik ilkesini de zedeleme olanağının bulunduğu ifade edilmelidir.<sup>389</sup> Zira, sonuçları itibarıyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerinden en başta mülkiyet hakkını ilgilendiren izaha davet kurumu kapsamında, onu meydana getiren temel bir kavramın kanunda açıklanmaması hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaştırılabilir nitelikte değildir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenlemesine bırakılan bir diğer husus, izaha davetin kapsamına ilişkindir. VUK'un 370'inci maddesinde mükellefin hangi konu ve durumlarda izaha davet edilebileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, hangi konulara ilişkin olarak mükellefin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceği kanunda düzenlenmemiş olup bu konu idarenin yetkisine bırakılmıştır.<sup>390</sup> Daha önce de ifade edildiği üzere<sup>391</sup>, Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden ilk önce mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'de izaha davetin kapsamında yer alan konuları 16 başlık altında sıralamış, kanun değişikliği sonrasında 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ise bu şekilde bir konu belirlemesi yapmayı tercih etmemiştir.

İzaha davetin kapsamı, izaha davet açısından temel unsur olarak değerlendirilmelidir. Şöyle ki, söz konusu kapsam dikkate alınarak bir anlamda kimlerin daha az vergi ziyai ödeyeceği belirlenmektedir. Bu nedenle, izaha davetin kapsamı vergilerin kanuniliği ilkesi gereği VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenmelidir. Her ne kadar bir kanun hükmünden ayrıntılı bir şekilde konuları listelemesi beklenemeyecek olsa da, izaha davetin kapsamına girecek konulara ilişkin temel bir ölçütün VUK'un 370'inci maddesinde yer alması gerekir.<sup>392</sup> Zira vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca kanunlarda temel unsurların çerçevesi kesin çizgilerle çizilmelidir.<sup>393</sup> Bu nedenle, daha önce de ifade ettiğimiz üzere<sup>394</sup>, kanun koyucunun en azından izaha gereklilik kıstasını temel alan objektif bir ölçüt belirleyerek izaha davetin kapsamını çerçevelemesi gerekir. Bu

---

<sup>388</sup> Bkz. 84-85.

<sup>389</sup> A.y.

<sup>390</sup> Rençber, a.g.m., s. 147.

<sup>391</sup> Bkz. s. 74-78.

<sup>392</sup> Bkz. s. 77-78.

<sup>393</sup> Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, a.g.e., s. 56-57; Güneş, a.g.e., s. 17, 119.

<sup>394</sup> Bkz. s. 77-78.

haliyle izaha davetin kapsamını belirleme konusunda idareye sınırsız bir takdir yetkisi verilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ederken, idarenin bu keyfi şekilde izaha davetin kapsamına karar verebilmesi ise mükellefler açısından vergide eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi riskini de beraberinde getirecektir.

Ön tespiti ve izaha daveti yapacak, yapılan izahı değerlendirecek mercileri düzenleme yetkisinin de Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakıldığı görülmektedir. Diğer hususlara ilişkin yaptığımız değerlendirmelerin aksine çeşitli mercileri belirleme konusunun uygulamaya yönelik ve uzmanlık gerektiren bir konu olduğu düşüncesindeyiz. Söz konusu merciler, en nihayetinde, idarenin kendi teşkilâtından olacağı için bu mercileri belirleme ve tayin etme konusunda idarenin daha uzman ve donanımlı olduğu aşikârdır. Zira, idare kendi teşkilâtı içinde izaha davet kurumunun uygulanması açısından en elverişli mercileri oluşturabilecek tecrübe, teknik bilgi ve donanıma sahiptir. Bu nedenle, mercileri düzenleme yetkisinin idareye bırakılması yerinde bir karardır. İdarenin mercii tayini konusunda sahip olduğu düzenleme yetkisi izaha davete ilişkin kanun hükmünü tamamlayıcı nitelikte olup vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

Bütün bu incelediğimiz unsurlara ek olarak, izaha davetin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisinin de VUK'un 370'inci maddesinin c) fıkrasının son kısmında, Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği görülmektedir. Bu nedendir ki, VUK'un 370'inci maddesinde izaha davetin özellikle usulüne ilişkin çok az düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak, kanun koyucunun usulün yanında vergi hukukuna ilişkin bir kurumun esaslarına ilişkin de idareye düzenleme yetkisi tanınması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.<sup>395</sup> Kaldı ki, kanun koyucunun yukarıda eleştiri konusu yaptığımız birçok unsuru sıraladıktan sonra, bir de genel olarak “usul ve esasları” düzenleme yetkisini idareye vermesi anlaşılabilir bir yaklaşım değildir. Kanun koyucunun bu şekilde bir tercihte bulunarak idareye neredeyse sınırsız bir takdir yetkisi vermesi mükelleflerin hukuki güvenliklerini önemli ölçüde zedelemekte ve vergide belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira bu yetki doğrultusunda yapılan

<sup>395</sup> Başaran Yavaşlar, “‘İzaha Davet’ Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar,” s. 89; Rençber, a.g.m., s. 148.

düzenlemeler mükelleflerin çıkarlarına uygun olsalar ve mükellefler bakımından bir tehdit oluşturmasalar dahi, her an idare tarafından kaldırılma ve değiştirilme olasılıkları nedeniyle, kanun derecesinde kuvvetli, yerleşmiş ve istikrarlı bir güvence oluşturmamaktadır.<sup>396</sup>

Anayasanın 7'nci maddesi vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasal temellerinden biri olan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini düzenlemektedir.<sup>397</sup> Söz konusu ilke uyarınca bir düzenleyici işlem ile hakkında kanuni düzenleme bulunmayan bir konu asli şekilde, yani doğrudan doğruya düzenleniyorsa bu durum kanunilik ilkesinin yanı sıra yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.<sup>398</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı 519 Sıra No'lu Tebliğ özelinde konu incelendiğinde, Bakanlığın söz konusu tebliğde yer verdiği bazı düzenlemelerin yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi bakımından da tartışmaya açık olduğu görülmektedir.

Konuya ilişkin olarak üzerinde durulması gereken düzenlemelerden ilki 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.1'inci maddesidir. İlgili madde uyarınca izaha davet şartlarını sonradan taşımadığı anlaşılan mükelleflerin beyanname vermelerinde bir engel bulunmadığı belirtilmiş; mükelleflerin söz konusu beyanname vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden vermeleri halinde ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca %50 oranında vergi ziyayı kesileceği hüküm altına alınmıştır. Bir görüşe göre söz konusu düzenleme, ancak kanun koyucu tarafından getirilebilecek bir düzenleme olduğu gerekçesiyle vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olarak nitelendirilmekte ve görev gaspı gerekçesiyle yoklukla malul olduğu ifade edilmektedir.<sup>399</sup> Diğer bir görüşe göre ise, bu düzenleme VUK'un 344'üncü maddesinin bir yansımasıdır ve tebliğde ayrıca yer verilmesinin nedeninin VUK'un 344'üncü maddesinin uygulanması gerektiğini hatırlatmaktan başka bir amaç taşımamaktadır.<sup>400</sup> Her ne kadar, ilgili maddenin VUK'un 344'üncü maddesinin bir yansıması olduğunu kabul etsek de, ilgili maddenin uygulanması gerektiğine ilişkin

<sup>396</sup> Güneş, a.g.e., s. 118; Göker, a.g.m., s. 1042.

<sup>397</sup> Karakoç, a.g.m., s. 1265.

<sup>398</sup> Cengiz Arıkan, *Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi* (Ankara:Yetkin Yayınları, 2011), s. 121; Karakoç, a.g.m., s. 1265-1266.

<sup>399</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 92.

<sup>400</sup> Rençber, a.g.m., s. 141.

kanun yerine ilk elden tebliğde düzenleme yapılması bizce de vergilerin kanuniliği ilkesi ile yasama yetkinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira idarenin bu şekilde bir asli düzenleme yetkisi bulunmamaktadır.

Benzer bir örnek 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.2'nci maddesinde de karşımıza çıkmaktadır. İlgili madde uyarınca, mükellefin izaha davet kapsamında tahakkuk eden vergiler ile izah zammını öngörülen 30 günlük süre içinde ödememesi durumunda %20 oranındaki indirimli vergi ziyayı cezası %50 oranında kesilecek olup izah zammı ise gecikme faizine dönüştürülmektedir. Böylelikle, Hazine ve Maliye Bakanlığı, genel düzenleyici idari işlem aracılığıyla izaha davet kapsamındaki indirimli vergi ziyayı cezasının yükseltileceğine ve normalde alınacak gecikme zammının ise gecikme faizine dönüştürüleceğine ilişkin daha önce ilgili kanun hükmünde yer verilmemiş bir düzenleme yapmaktadır. Bahsi geçen bu düzenleme de yukarıda açıklanan nedenlerle gerek vergilerin kanuniliği ilkesini gerekse yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini ihlal etmektedir.<sup>401</sup> Ayrıca, söz konusu düzenleme vergi ziyayı cezası bakımından cezaların kanuniliği ilkesine de aykırıdır. Şöyle ki, Anayasa'nın 38'inci maddesinde ile TCK'nın 2'nci maddesinde düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca kanunda yazılı cezalardan başka cezaya hükmolunamayacağı ve idarenin düzenleyici işlemleriyle ceza konulamayacağı ifade edilmektedir. Bu doğrultuda, kanunda düzenlenmeyen bir konuda, tebliğ ile indirimli vergi ziyayı cezasını %20'den %50'ye yükseltmek açıkladığımız her iki kuralı da ihlal ederek cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği açıktır.

Kısaca, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden her hususun, usule ilişkin olsa dahi, muhakkak kanun koyucu tarafından düzenlenmesi gerekmekte olup bu konulara ilişkin yasamanın yürütmeye yetki vermesi mümkün değildir.<sup>402</sup> Bu nedenle, yukarıda yer verdiğimiz değerlendirmelerimiz neticesinde, izaha davet kurumunun da sonuçları itibariyle bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunmasından bahisle, Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki veren VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrasının büyük ölçüde vergilerin kanuniliği ilkesi başta olmak üzere yasama yetkisinin

<sup>401</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 93. Karşı görüş için bkz. Rençber, a.g.m., s. 141.

<sup>402</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 89.

devredilmezliği ilkesini ihlal ederek Anayasaya aykırılık teşkil ettiği görüşünü paylaşmaktayız.

#### 2.2.4. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun Yetkisi

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Söz konusu yetkili mercii belirleme yetkisi ise yukarıda da açıklandığı üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Bu yetki doğrultusunda yayımlanan 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 4'üncü maddesinde yetkili mercii "*madde kapsamında ön tespiti yapacak, izaha davet veya SMYİB ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyon*" olarak tanımlanmaktadır. Bahsi geçen komisyonun ise "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" şeklinde adlandırdığı görülmektedir. Söz konusu yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı, hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu oluşturmuştur.<sup>403</sup> Komisyonun görev ve yetkileri, ön tespiti yapmak, izaha davet yazısını veya SMİYB<sup>404</sup> ön tespit yazısını haklarında ön tespit yapılanlara göndermek ve kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazıyı ilgili mükellefe tebliğ etmek şeklinde özetlenebilir.

Ön tespit ve İzah Değerlendirme komisyonunun yetkisine ilişkin inceleme ve değerlendirmelerimize geçmeden önce, Hazine ve Maliye Bakanlığının neden iki farklı başkanlık bünyesinde ilgili komisyonları kurma eğilimi gösterdiği hakkında değerlendirmelerimize bu noktada bir parantez açarak yer vermek istemekteyiz. Zira bu

<sup>403</sup> İlgili komisyonların oluşumu için bkz. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 'Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu' başlıklı 4.1'inci maddesi ve 'Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu' başlıklı 4.2'nci maddesi

<sup>404</sup> 519 Sıra No'lu Tebliğ'de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "SMİYB" olarak kısaltılmakta, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlara gönderilen ön tespit için de "SMİYB ön tespit yazısı" ifadesine yer verilmektedir.

değerlendirmelerin izaha davet kurumunun anlaşılması açısından önem arz ettiğini düşünmekteyiz.

Temel amacı vergilerin tahsilini sağlamak olan Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı görev yapmaktadır.<sup>405</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kuruluş amacı ise, adından da anlaşılacağı üzere vergi incelemesinde etkin biçimde rol alarak vergilerin tam, doğru biçimde ödenmesi için denetim yapmak olup, Başkanlık direkt olarak Bakana bağlı görev yapmaktadır.<sup>406</sup> Söz konusu başkanlıklar nezdinde kurulan komisyonların izaha davete ilişkin olarak değerlendirmelerde bulunurken temel amaçlarından bağımsız hareket etmeyecekleri aşikârdır. Bu nedenle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan bir izah değerlendirme komisyonunun mükellefin izahını yorumlayış şekli olayın gerçek mahiyetinin ne olduğu sorusunda daha çok odaklanan ve adeta bir vergi incelemesi derinliğinde olabilecekken, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan bir izah değerlendirme komisyonunun mükellefin izahını yorumlayış şeklinin daha tahsil odaklı olması kuvvetle muhtemeldir. İlgili kanun hükmünde veya 519 Sıra No'lu Tebliğ'de hangi mükellefin veya konuların hangi başkanlık nezdinde kurulan komisyona tabi olduğuna dair bir düzenleme getirilmemiştir. Bu durumun Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini düzenleyen 10'uncu maddesine aykırılık teşkil ettiği tartışmaya elverişlidir. Zira aynı durumda iki mükellefin izahlarının değerlendiriliş şekli hangi başkanlık nezdinde kurulan komisyonda değerlendirileceğine göre birbirinden farklılık gösterme riskini taşımaktadır. Kanımızca, komisyonların başkanlıklar özelinde kurulması yerine her iki başkanlıktan kişileri kapsayan bir biçimde karma yapılı olması mükellefler bakımından daha objektif bir değerlendirilme imkânı yaratacaktır.

Söz konusu farklılığın yaratılmasındaki temel sebep, direkt olarak Bakana bağlı bulunan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bürokratik yapısı karşısında, Hazine ve Maliye Bakanlığı altında görev yapan Gelir İdaresi Başkanlığının tahsil amaçlı görev anlayışı olarak belirtilebilir. 519 Sıra No'lu Tebliği düzenleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı bir

<sup>405</sup> 4 sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.4.pdf>. (Erişim Tarihi: 23.05.2020).

<sup>406</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Görev ve Yetkiler,” <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler> (Erişim Tarihi: 28.05.2020).



yandan bürokratik kaygılarla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığını yetkili merci tayin ederken diğer yandan izaha davetin asıl amacı olan vergilerin hızlı ve etkin tahsili amacını koruyabilmek adına Gelir İdaresi Başkanlığı'nı da yetkili merci olarak tayin ettiği düşünülmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse, izaha davet komisyonlarının düzenleniş şeklinin arkasında siyasi, ekonomik ve uygulamaya yönelik nedenleri barındırdığı da ifade edilebilir. Öte yandan, hali hazırda vergi incelemeleri nedeniyle bir hayli yoğun olan Vergi Denetim Kurulunun iş yüküne bir de izaha davete ilişkin komisyon görevlerinin eklenmesinin de uygulamada özellikle süre açısından ne gibi sorunlar yaratacağı belirsizliğini korumaktadır. Yaptığımız açıklamalar neticesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının tüm bu faktörleri göz önünde bulundurarak, özellikle eşitlik ilkesi çerçevesinde mükelleflerin hukuki güvenliklerini sağlayacak, usul ekonomisine ve verimliliğe daha çok katkıda bulunacak bir komisyon şeklini benimsemesinin izaha davet kurumunun uygulanması açısından daha faydalı olacağı kanaatini taşımaktayız.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun yetkisini iki farklı açıdan ele almamız gerekmektedir. Bunlar, yetkili kişilerin komisyona bilgi, bulgu, veri intikal ettirme konusundaki yetkileri ve komisyonun mükellefi izaha davet etme - *veya ön tespit yazısı gönderme* – yetkisidir.

519 Sıra No'lu Tebliğ'in 3'üncü maddesinde yer verilen tanım uyarınca ön tespiti yapacak olan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna tanımda geçen bilgi, bulgu veya verileri intikal ettirecek kişilerin vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan kişiler ile bilgi toplamaya yetkili kılınan kişiler olarak belirlendiği görülmektedir. VUK'un 135'inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri şeklinde belirlenmiştir. Bilgi toplamaya yetkili kılınan kişiler ise VUK'un 148'inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak ifade edilmiştir. Kısacası, sayılan bu kişiler tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen mükellefe ilişkin bir bilgi, bulgu veya veri söz konusu olduğunda bu durum izaha davet kapsamında Ön Tespit ve İzah Değerlendirme komisyonuna intikal ettirilebilmektedir.

Ancak burada altı çizilerek belirtilmelidir ki, mevcut düzenleme uyarınca intikal ettirme hususu ilk bakışta tamamen intikal ettirmeye yetkili kılınan kişilerin inisiyatifine bırakıldığı izlenimini vermektedir. İntikal ettirilecek durumlara veya bilgi, bulgu ya da veri olarak ifade edilen kavramların açıklamasına yer verilmeyerek, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna hangi hallerde bilgi, bulgu ya da veri intikal ettirileceği hususunun muğlak bırakıldığı görülmektedir. Böylelikle, yetkili kılınan kişilerin elde ettikleri bulguları Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna iletme zorunluluğu getirilmediğinden bahisle, bu durumun, söz konusu kişilere oldukça geniş mahiyette ve keyfi kullanıma imkân veren bir takdir yetkisi tanıdığı şeklinde yorumlandığı görülmektedir.<sup>407</sup>

Diğer yandan, intikal ettirme noktasında takdir yetkisinin varlığının kabul edilmesi halinde, bu durumun mükellefler açısından yatay adalet ayırımına ters düşerek eşitlik ilkesinin ihlal edilmesi anlamına geleceği açıktır.<sup>408</sup> Zira bu şekilde bir takdir yetkisi, aynı durumda olan mükelleflerin birine ilişkin bulguların vergi inceleme elemanı tarafından Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilirken, diğer mükellefe ilişkin intikal işleminin yapılmaması bazı mükelleflerin eşitlik ilkesine aykırı şekilde izaha davet kurumundan yararlanmasını ve daha az vergi ziyayı cezası ile muhatap olmasına sebebiyet vermektedir. Ancak, kanaatimizce, yetkili kılınan kişilerin ilgili komisyona elde ettikleri bilgi, bulgu veya veriyi aktarma konusunda takdir yetkisi olduğu düşünülmemektedir. Zira daha önce de ifade edildiği üzere<sup>409</sup>, takdir yetkisi idarenin birden çok hareket tarzından birini seçme konusundaki serbestisi olarak tanımlanmaktadır. Oysaki, yetkili kılınan kişilerin ilgili bilgi, bulgu veya veriyi elde etmeleri halinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna aktarmaları noktasında bir hareket serbestisinden söz etmek mümkün görünmemektedir. Burada “elde etme” haline, ilgili komisyona “intikal ettirme” davranışının bağlı yetki çerçevesinde bağlandığı düşünülmektedir.

<sup>407</sup> Bozdoğan/Çataloluk, a.g.m., s. 52; Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet ve Olası Sorular,” *Dünya Gazetesi*, 10 Ağustos, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986> (Erişim Tarihi: 25.11.2020).

<sup>408</sup> Rençber, a.g.m., s. 145.

<sup>409</sup> Bkz. 89-91.

Konuya ilişkin yegane takdir yetkisinin, yetkili kılınan kişilerin, örneğin vergi inceleme elemanının, bir mükellef hakkında elde ettiği bir bulgunun izaha davet kapsamında değerlendirilmesi gereken bir vergi ziyayı şüphesi yaratıp yaratmadığına dair değerlendirme yapma aşamasında söz konusu olabileceği ifade edilebilir.<sup>410</sup> Ancak, bahsi geçen değerlendirme hali işlemin sebep unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek olarak nitelendirildiğinde bu durum için de takdir yetkisinin varlığından söz etmek mümkün olmayacaktır.<sup>411</sup> Bizce de bu nedenle, yetkili kılınan kişilerin bilgi, bulgu veya verileri değerlendirme noktasında takdir yetkisi söz konusu değildir. Sonuç olarak, vergi inceleme elemanının mükellef hakkında vergi ziyayı şüphesi olarak nitelendirdiği bir bilgi, bulgu veya veriye ulaşması halinde bunu, bağlı yetki çerçevesinde, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme komisyonuna intikal ettirmesi gerekmektedir. Kanaatimizce, aksi bir durumun, izaha davet kurumunun daha ilk basamakta sekteye uğrayarak uygulanamama riskini doğuracağı ifade edilmelidir.

Tartışılması gereken diğer bir husus, komisyonun mükellefi izaha davet etme - *veya ön tespit yazısı gönderme* – yetkisine ilişkindir. Öncelikle, komisyona intikal ettirilen mükellef hakkındaki bir bilgi, bulgu veya veri doğrultusunda verginin ziyaya uğramış olabileceği yönünde bir tespit yapılması halinde – *sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı söz konusuysa buna ilişkin tespit ve aranan şartların varlığı ile birlikte*<sup>412</sup> – bunun ön tespit anlamına geleceği şüphesizdir. Bu şekilde bir ön tespit varlığı halinde mükellefi izaha davet etme veya mükellefe ön tespit yazısı gönderme noktasında ilgili komisyonun ne tür bir yetkiye sahip olduğunun belirlenmesi izaha davet kurumunun uygulanması açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu noktada, aşağıda yer vereceğimiz inceleme ve değerlendirmeler her ne kadar izaha davet etme yetkisi kapsamına yapılacak olsa da bu değerlendirmelerin hepsi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak yapılacak ön tespiti konu

<sup>410</sup> Ancak burada kıstas aldığımız ve daha önce de konuya ilişkin olarak değerlendirmelerimize yer verdiğimiz izaha gereklilik ölçütünün (Bkz. s. 77-78) gerek ilgili kanun hükmünde gerekse ilgili tebliğde yer almadığını hatırlatmak isteriz. Bu noktada, yaptığımız değerlendirmenin, söz konusu ölçütün esas alındığı ideal bir izaha davet uygulaması varsayımında geçerli olacağını ayrıca belirtmeliyiz.

<sup>411</sup> Bkz. s. 90-91.

<sup>412</sup> İlgili şartlar; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmemesi veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması

alan ön tespit yazısını gönderme yetkisi için de aynen geçerlidir. Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını kapsamında ön tespit yazısı gönderme yetkisinin ayrıca ele alınmayacağı belirtilmesi gerekmektedir.

Yetkinin belirlenmesi noktasında, öncelikle, izaha davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin lafzına bakıldığında “*izaha davet edilebilir*”, “*ön tespit yazısı tebliğ edilebilir*” ifadeleri dikkat çekmektedir. İlk bakışta, takdir yetkisini belirlemede kullanılan ve normun lafzını dikkate alan ölçüt uyarınca söz konusu ifade tarzının idareye izaha davet etme veya etmeme hususuna ilişkin bir takdir yetkisi tanıdığı düşünülebilir. Zira kimi yazarlar tarafından, “*-ebilmek*” şeklindeki yeterlilik ekinin varlığı kanun koyucunun idareye mükellefi izaha davet etme konusunda bir serbesti sağladığı, tercih hakkı tanıdığı anlamını taşımaya elverişli bulunmaktadır.<sup>413</sup> Ancak, daha önce de belirttiğimiz üzere<sup>414</sup> salt bu ölçüte dayanarak takdir yetkisinin varlığını tespit etmemiz mümkün değildir. Doğrudan ve sadece lafza, dilbilgisi kurallarına odaklanarak takdir yetkisine ilişkin çıkarımda bulunmak normun asıl amacını göz ardı ederek idareye keyfi davranma imkânı yaratacaktır. Bu nedenle burada dikkate almamız gereken temel ölçüt, normun amacının belirlenerek normun amacına ulaşmada belirli yani kişiden kişiye değişmeyen bir yolunun olup olmadığının saptanması ölçütüdür.<sup>415</sup> Bu ölçüt ekseninde değerlendirme yapıldığında, öncelikle izaha davet kurumuyla ulaşılmak istenen amacın ne olduğunun ortaya koyulması gerekmektedir.

Özellikle 519 Sıra No'lu Tebliğ'de sıralanan başkaca amaçları olmakla birlikte<sup>416</sup>, izaha davet kurumu ile ulaşılmak istenen asıl amaç vergiyi ziyaa uğrattığı düşünülen mükelleften bir an önce vergi aslını tahsil ederek, vergi incelemesine kıyasla daha kısa sürede hazineye vergi geliri sağlamaktır. Hakkında vergi ziyayı şüphesi ile ön tespit yapılmış bir mükellefin izaha davet edilerek bu amaca hizmet ettiği aşikârdır. Kaldı ki bu durum kişiden kişiye değişen bir nitelik arz etmemekte, vergi ziyasına sebebiyet verdiği düşünülen mükellefler için kurumun amacına hizmet eden tek sonuç ilgili mükelleflerin izaha davet edilmesidir. Buna göre, vergi ziyayı şüphesi nedeniyle

<sup>413</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 88.

<sup>414</sup> Bkz. 89-90.

<sup>415</sup> Canyaş, a.g.e., s. 184-185.

<sup>416</sup> Bkz. s. 27-36.

hakkında ön tespit yapılmış bir mükellefin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından izaha davet edilmesi idarenin takdir yetkisi ile karar vereceği bir husus olarak değerlendirilememektedir. İzaha davet kapsamında bir ön tespit varlığı halinde ilgili komisyonun izaha davet etmeye ilişkin bağlı yetkisi bulunmaktadır.

Öte yandan, izaha davet etme yetkisini takdir yetkisi olarak nitelendirmemiz halinde dahi haklarında vergi ziyayı şüphesiyle ön tespit yapılmış iki mükelleften birinin izaha davet edilmemesi söz konusu olmamalıdır. Şöyle ki, her halükârda takdir yetkisinin sınırını üst hukuk kuralları oluşturmakta, Anayasal ilke ve kurallar da bu üst kuralların kapsamı içinde yer almaktadır.<sup>417</sup> Bu doğrultuda, idare takdir yetkisini kullanırken Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine de aykırı davranmama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durumda, haklarında ön tespit yapılmış iki mükelleften biri izaha davet edilirken diğerinin edilmemesi haklı nedene<sup>418</sup> dayanmadığı sürece eşitlik ilkesini ihlal etmektedir. Zira aynı durumda olan iki mükelleften biri izaha davet edildiği için izaha davet kurumunun sonuçlarından yararlanma imkânına sahip olurken, diğer mükellefin aynı sonuçlardan yararlanmasının engellenmesi aynı durumda olan kişilere farklı muamele yapılması sonucunu doğuracağından eşitlik ilkesi ile bağdaştırılabilir nitelikte değildir. Kaldı ki, izaha davet kapsamında, takdir yetkisinin de sınırını belirleyen kamu yararı başta olmak üzere bir haklı nedenin varlığından söz etmek de mümkün değildir. Şöyle ki, idarenin izaha davet kapsamında kamu yararını haklı neden göstererek haklarında ön tespit yapılmış mükelleflerden birini izaha davet ederken diğerini davet etmemesi hukuk mantığına aykırıdır. Her ne kadar daha önce ifade ettiğimiz üzere<sup>419</sup> kamu yararı kavramı belirsiz ve esnek bir kavram olarak nitelendirilse de izaha davet özelinde kamu yararı kurumun amacıyla özdeştir, yani hazineye vergi geliri sağlamaktır. Bu nedenle, hakkında vergi ziyayı şüphesiyle ön tespit yapılmış bir mükellefi izaha davet etmemenin kamu yararına hizmet etmeyeceği açıktır. Böylelikle görüldüğü üzere, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun izaha davet etme yetkisinin takdir yetkisi olarak nitelendirilmesi halinde dahi hakkında ön tespit yapılan mükelleflerin hepsinin izaha davet edilmeleri gerekmektedir.

<sup>417</sup> Canyaş, a.g.e., s. 48, 51; Kalabalık, a.g.m., s. 173-174; Üstün, a.g.m., s. 225.

<sup>418</sup> Eşitlik ilkesi kapsamında haklı nedene ilişkin açıklamalarımız için bkz. 87-91.

<sup>419</sup> Bkz. s. 86-87.

Kanaatimizce, izaha davet etme yetkisinin – *ön tespit yazısı gönderme yetkisinin* – takdir yetkisi olarak değerlendirilme ihtimalini tamamen ortadan kaldırabilmek adına VUK'un 370'inci maddesindeki "*izaha davet edilebilir*" ifadesinin "*izaha davet edilir*", "*ön tespit yazısı tebliğ edilebilir*" ifadesinin ise "*ön tespit yazısı tebliğ edilir*" şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır. Nitekim 519 Sıra No'lu Tebliğ'de "*haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler*" ve "*SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir*" ifadelerine yer verilerek de idarenin konuya ilişkin iradesini açıkça ortaya koyduğu düşünülmektedir.

### 2.3. İZAHA DAVET KURUMUNUN KOŞULLARI

Bu başlık altında izaha davet kurumunun uygulanabilmesi için kanunda öngörülen gerekli koşullar, 519 Sıra No'lu Tebliğ de dikkate alınarak inceleme konusu yapılacaktır.

#### 2.3.1. Ön Tespit

İzaha davet kurumunun uygulanması, izaha davet kapsamında yapılmış bir ön tespit varlığı ile mümkün hale gelmektedir. Şöyle ki, ön tespiti izaha davetin ön şartı olarak nitelendirmek yerinde bir tespittir.<sup>420</sup> Kanun hükmünde tanımlanmayan ön tespit kavramı, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in "Ön Tespit" başlıklı 3'üncü maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, ön tespit,

*"...vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespit"*

---

<sup>420</sup> Rençber, a.g.m., s. 139.

şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu ön tespit tanımının, öncelikle, VUK'un 370'inci maddesi ile karşılaştırılarak irdelenmesi gerekmektedir.

VUK'un 370'inci maddesinde, ön tespitin yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması neticesinde yapılacağı belirtilirken, yukarıda yer verilen ön tespit tanımında “emare” kelimesine yer verilmediği görülmektedir. Arapça kökenli “emare” kelimesi, belirti, iz, ipucu anlamına gelmektedir.<sup>421</sup> 6728 sayılı Kanun'un izaha davet düzenlemesini içeren 22'nci maddesinin gerekçesinde, emare kelimesi “harici karine” ifadesiyle eş anlamlı kullanılmış; verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığını arayan kanun koyucu, bunu “*idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde*” açıklamasıyla ifade etmiştir.<sup>422</sup> Emare ve harici karine ifadelerinin eş anlamlı kullanımı, ilk bakışta aynı/yaklaşık anlamlara sahip olduğu kabulüyle uygun görülmeye elverişli olsa da kanun koyucunun kanun hükmünde ve kanun gerekçesinde aynı iradeyi iki farklı kelimeyle ifade etmesi, kelimelere yüklenen anlam ve atfettiği değer hususundaki özeni konusunda tereddütlere neden olmaktadır.

519 Sıra No'lu Tebliğ ise, ön tespite ilişkin olarak emare yerine “bilgi, bulgu, veri” kelimelerini tercih etmiştir. Kanun gerekçesinde “harici karine”, kanun maddesinde “emare” ve son olarak ilgili tebliğde “bilgi, bulgu, veri” kelimelerinin seçilmesinin ön tespit kavramına yüklediği anlam çerçevesinde irdelenmesi yerinde olacaktır. 519 Sıra No'lu Tebliğ'de yer verilen bilgi, bulgu ve veri kelimelerinin anlamlarına bakıldığında; bilgi en genel tanımıyla “*öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek, malumat*”;<sup>423</sup> bulgu ise “*var olduğu halde bilinmeyi bulup ortaya çıkarma işi ve bu işin sonunda elde edilen şey*”;<sup>424</sup> veri ise, “*bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta, done*” olarak saptanabilmektedir.<sup>425</sup> Üç kelimenin tanımları doğrultusunda ortaya çıkan sonuç bilgi, bulgu ve veri kavramlarının

<sup>421</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Emare,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

<sup>422</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Gerekçesi,” <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.201).

<sup>423</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Bilgi,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

<sup>424</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Bulgu,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

<sup>425</sup> Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Veri,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

bir karineye, bir emareye nazaran daha somut olduğu ve çok daha kesinlik ve gerçeklik ihtiva ettiğidir. Başka bir söyleyişle, bilgi, bulgu ve veri kelimeleri şüphenin ötesinde bir anlama sahiptir. Bu nedenle, kanun koyucunun emare olarak nitelendirdiği bir ipucuna, ize yani temelde olası bir şüphelyi ihtiva eden ve ön tespiti dayanak teşkil eden düşüncenin, idare eliyle tebliğde belirsiz bir şüpheden uzaklaştırılarak bilgi, bulgu ve veri özelinde somutlaştırılması kanımızca ön tespiti dayanak teşkil edebilecek unsurların kapsamını daraltan niteliktedir. Diğer bir ifadeyle, 519 Sıra No'lu Tebliğ uyarınca mükellef hakkında ön tespit yapılabilmesi için verginin ziyaa uğradığına ilişkin emarelerin varlığı yeterli bulunmamış olup bu emarelerin bilgi, bulgu veya veri özelinde somutlaştırılması yoluna gidilmiştir.

Her ne kadar kanun ile tebliğ arasında ön tespiti nitelendiren kelimeler özelinde bir yeknesaklık ve anlam bütünlüğü olmaması tarafımızca eleştirilse de geline nokta itibariyle tebliğde ön tespitinin daha kesinlik arz eden kavramlarla nitelendirilmiş olması mükelleflerin izaha davet kurumu karşısında hukuki güvenliklerini pekiştirdiği düşünülmektedir. Ancak, bu durumun, kelimeler arasında yeknesaklık olmadığı sürece vergilerle ilgili kuralların açık ve anlaşılabilir olması gerektiğini öngören hukuki belirlilik ilkesine<sup>426</sup> aykırılık teşkil etmeye devam edeceğinin de ayrıca altı çizilmelidir. Bu nedenle, bahsi geçen mevzuata ilişkin metinlerde kullanılacak kelimelerin yeknesak şekilde tekrar düzenlenmesinin hukuki güvenlik ilkesine daha da fazla katkı sağlayacağı şüphesizdir.

Çalışmamızın önceki kısımlarında açıklandığı üzere<sup>427</sup>, yetkili kılınan kişiler tarafından elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin intikal ettirilmesi neticesinde ön tespiti yapacak yetkili mercii Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur. 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ilgili komisyonun yapacağı ön tespitlere ilişkin açıklamalara, sonuçlarının farklılık arz etmesi nedeniyle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması hali için ayrıca yer verildiği görülmektedir. Bu nedenle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılacak ön tespitlerin bu başlık altında ayrıca açıklanması yerinde olacaktır.

<sup>426</sup> Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, a.g.e., s. 53. Belirlilik ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. s. 84-85.

<sup>427</sup> Bkz.100.



Yukarıda ön tespiti ilişkin olarak verdiğimiz tanım sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı için de geçerli olmakla birlikte, yapılan ön tespitin mükellefe tebliğ edilecek ön tespit yazısının konusunu oluşturabilmesi bazı şartların mevcudiyetine bağlanmaktadır. Bunlar daha önce de ifade edildiği üzere, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmemesi veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmamasıdır. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.1.1'inci maddesi ve devamında bahsi geçen şartlarda yer alan tutarların hesaplanmasına ilişkin birtakım özellikli hususlara örnekler eşliğinde yer verildiği görülmektedir. Bunlar kısaca şu şekilde özetlenebilir:

- Belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.
- İlgili tutarlar belirlenirken her bir ön tespit itibariyle daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da değerlendirme kapsamında kabul edilecektir.
- Farklı yıllara dair bulgular olması halinde bahsi geçen şartlar her bir yıl için ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır.
- Katma değer vergisi mükellefleri bakımından toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınacaktır.
- KDV mükellefi olmayan mükellefler bakımından toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken hesap özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı esas alınacaktır.

Son olarak, toplam mal ve hizmet alışlarının ya da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılan toplam tutarının net olarak tespit edilememesi halinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından mükelleften ilgili konuları yazılı olarak bildirmesi talep edilmektedir. Bu bildirim neticesinde ise bahsi geçen tutarlar komisyonca belirlenmekte ve ona göre ön tespit yapılmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının bahsi geçen şartlarla beraber izaha davet kurumunun kapsamına alınması hususu doktrinde kimi yazarlar tarafından eleştiri konusu yapılmaktadır. Şöyle ki, mükellefin 100 bin Türk lirasını

geçmeyen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanması durumunda hakkında ön tespit yapılarak kendisine ön tespit yazısı tebliğ edilmesi halinde %20 oranında indirimli vergi ziyayı cezası ödeme imkânı sayesinde 3 kat vergi ziyayı cezası ödemekten kurtulacaktır. Diğer taraftan başka bir mükellefin kullandığı faturalardan birinin 100 bin 1 Türk lirası olması halinde bu sefer mükellef hem 3 kat vergi ziyayı cezası, hem de 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile muhatap olacaktır. Bir görüşe göre, bu durum aynı durumda sayılabilecek kişilere farklı muamele etmesi nedeniyle eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.<sup>428</sup> Zira 1 liralık bile olabilecek küçük bir farkın iki mükellefin karşılaşacağı sonuçlar bakımından bu kadar büyük bir fark yaratması eşitlik ilkesinin özünü oluşturan adalet kavramı ile ters düşmektedir. Bunun yanı sıra, diğer bir görüşe göre ise izaha davet kapsamına sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun alınarak, VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren diğer eylemlerin kapsama alınmamasının da eşitlik ilkesini ihlal ettiği ifade edilmektedir.<sup>429</sup> Kanımızca, kanun koyucunun bu tercihinin arkasında mükelleflerin uygulamada vergi kaçakçılığı suçunu en yaygın şekilde sahte veya muhteviyatı belge kullanarak işlediğine ilişkin genel kanı yatmaktadır. Böylelikle, vergi idaresinin en yoğun şekilde uğraştığı konuyu izaha davet kapsamına alan kanun koyucu hazineye intikal edecek vergi gelirlerini artırma amacı doğrultusunda hareket etmektedir. Ancak, izaha davet kurumunun amacına yönelik de olsa vergi kaçakçılık suçuna sebebiyet veren eylemler arasında yaratılan bu ayrımın eşitlik ilkesini ihlal ettiğinin kabulü gerekmektedir.

Eşitlik ilkesinin ihlali dışında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının izaha davet kapsamına alınmasının bir başka riski ise mükellefleri vergi kaçırma konusunda teşvik etme olasılığıdır. Şöyle ki, bahsi geçen olasılığın mükelleflerin izaha davetin sonuçlarından yararlanmaları halinde ceza yargılaması ile muhatap olmayacakları varsayımına dayanmaktadır.<sup>430</sup> Bu halde, kötü niyetli mükellefler ilgili şartların belirttiği tutarların altında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak, izaha davet kurumu sayesinde 3 kat vergi ziyayı cezası

<sup>428</sup> Rençber, a.g.m., s. 145.

<sup>429</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 94.

<sup>430</sup> Söz konusu varsayıma katılmadığımızı belirtmemiz gerekmektedir. Konunun ceza muhakemesi açısından değerlendirilmesi ve konuya ilişkin görüşümüz için bkz. s. 137-140.

ödemekten ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile muhatap olmaktan kurtulacaktır.<sup>431432</sup> Hatta, başka bir ifadeyle bu durumun mükelleflere 100 bin Türk lirası altında veya ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayacak şekilde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma konusunda izin verdiği belirtilmektedir.<sup>433</sup> Her ne kadar mükellefin izaha davet kurumundan yararlınsa dahi vergi kaçakçılığı suçu açısından ceza yargılaması ile muhatap olacağı görüşünde olsak da, uygulamada düşük miktarlar açısından kastın olmadığına ilişkin yaygın görüş nedeniyle<sup>434</sup> mükelleflerin ceza yargılaması baskısı hissetmeyecekleri ve bu doğrultuda izaha davet kurumunun mükellefleri belli bir oranda vergi kaçırmaya teşvik edebileceğinin kabulü gerekmektedir. Zira mükelleflerin 3 kat vergi ziyayı cezası ve hürriyeti bağlayıcı ceza karşısında izaha davet kurumunda oldukça avantajlı oldukları bir gerçektir.

519 Sıra No'lu Tebliğ'de yukarıda özetlenen hususlar açıklanırken, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında yapılacak ön tespitte ilişkin değerlendirmelerde vergi tekniği raporlarının esas alındığını gösteren örneklere yer verilmektedir.<sup>435</sup> Bu noktada, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun ön tespitte bulunurken vergi tekniği raporunu esas alıp alamayacağını değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında tanımına yer verilmeyen vergi tekniği raporuna (VTR) ilişkin birtakım düzenlemelere Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde<sup>436</sup> yer verilmektedir. İlgili yönetmeliğin 57'nci maddesinde VTR'lerin "*yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla*" düzenlenen raporlar olduğu ifade edilmektedir. Aynı maddenin devamında VTR'lerin düzenlenecek vergi inceleme raporlarının da ekini oluşturacağı belirtilmektedir. Bu yönüyle bir mahkeme kararında da VTR'lerin "*içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil*

<sup>431</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 94;

<sup>432</sup> Bu noktada ceza yargılamasının başlatılması gerektiği düşünülmektedir. Bkz. 139-141.

<sup>433</sup> Rençber, a.g.m., s. 144.

<sup>434</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 94; Rençber, a.g.m., s. 144.

<sup>435</sup> Bkz. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.1.1'inci maddesi vd.

<sup>436</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

eden” raporlar olduğunun altı çizilmektedir.<sup>437</sup> VTR’lerin özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge konusunda tespitlere ilişkin olarak daha sık düzenlendiği belirtilmektedir.<sup>438</sup>

Vergi inceleme raporuna dayanak teşkil etmesinden de anlaşılacağı üzere, VTR’lerde yer alan tespitlerin genellikle “*mutlak gerçek bilgi ve veriler*” şeklinde değerlendirilerek mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı varsayımı doğrultusunda ilgili mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmaktadır.<sup>439</sup> Uygulamada, vergi dairelerinin VTR’lerde yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler ile telefon aracılığıyla dahi iletişim kurduğu ve ilgili yıl ve dönemlere ilişkin KDV beyannamelerini düzeltmeleri istendiği de ifade edilmektedir.<sup>440</sup> Böylelikle, VTR’lerde yer verilen tespitlerin vergi idareleri tarafından neredeyse kesinlik ihtiva eden tespitler olarak değerlendirildiği sonucuna ulaşılabılır.

İzaha davet kapsamında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılacak ön tespitler için VTR’ler esas alınarak mükelleflere ön tespit yazısının tebliği aslında yukarıda verilen vergi idarelerinin ilgili mükelleflere telefon açarak düzeltme talebinde bulunmaları örneğinin kanuni zemine taşınmış hali olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki, vergi idaresi telefon örneğinde de olduğu gibi VTR’lerdeki tespitler neticesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığından emin olduğu için inceleme ile kaybedeceği emek ve zamanı izaha davet ile engellemek istemektedir.

Burada konuyu izaha davet kurumuna ilişkin çeşitli değişiklikler getiren kanun değişikliği ekseninde tartışmamız gerekmektedir. 7194 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler öncesinde, ilgili kısımlarda da ifade edildiği üzere, sahte veya muhteviyatı

<sup>437</sup> İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği,” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7 (2016): s. 194; İzmir 3. Vergi Mahkemesi, E.2013/599, K.2013/1652, K.T. 18.12.2013.

<sup>438</sup> Hasan Aydın, “Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler,” *vergidosyasi.com*, 30 Ocak, 2018, <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 10.12.2020).

<sup>439</sup> A.y.

<sup>440</sup> Mustafa Alpaslan, “Vergi Suçu ve Vergi Tekniği Raporları,” *muhasebetr.com*, 14 Aralık, 2012, [http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/082/#\\_ftn3](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/082/#_ftn3) (Erişim Tarihi: 10.12.2020)

itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin madde hükmünde öngörülen şartları sağlaması halinde izaha davet edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu durumda, yapılacak ön tespitlerin verginin ziyaa uğradığına ilişkin bir şüpheyeye dayanması gerekmektedir ki bu şüphe duyulan konu hakkında mükellefin izahına başvurulmaktadır. Bu nedenle, kanun değişikliği öncesine ilişkin olarak vergi idaresi tarafından herhangi bir şüphe ihtiva etmeyen VTR'lerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılacak ön tespitlerde esas alınması doğru bulunmamaktadır. Şöyle ki, VTR'ler ile tespit edilen hususların izaha muhtaç olmadıkları aşikâr olup VTR'lerdeki tespitlere ilişkin mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmaları gerekmektedir.

Öte yandan, 7194 sayılı Kanun değişikliği sonrasında izaha davet kurumu kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin madde hükmünde öngörülen şartları sağlaması halinde izaha davet edilme imkânları ortadan kaldırılmış olup hakkında ön tespit yapılmış mükelleflere doğrudan ön tespit yazısı gönderilmektedir. Bu noktada, yapılan değişiklikle birlikte vergi idaresinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak mükellefin izahına ihtiyaç duymadığına yönelik bir iradesinin söz konusu olduğu düşünülebilir. Zira vergi idaresi, madde hükmünde öngörülen tutarlara ilişkin şartların sağlanması halinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığına ilişkin tespitin kesinlik ihtiva ettiğini düşünmektedir ki mükellefe doğrudan sonuç doğuran ön tespit yazısı göndermektedir. Bu durumda, vergi idaresinin söz konusu ön tespitleri yaparken VTR'leri esas alması vergi idaresinin uygulamadaki hareket tarzının izaha davet kurumuna bir yansımasıdır. Ancak, ilgili Kanun değişikliği sonrasında da her ne kadar izaha davet etme imkânı kalmamış olsa da vergi idaresinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespitlerinde VTR'leri esas alması yerinde değildir. Zira VTR'lerin esas alınarak varsayımlar üzerinden mükelleflere ön tespit yazıları yollamak hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Öte yandan, vergi idaresinin bu şekildeki iradesi tamamen tahsilat odaklı olduğu için mükellef odaklı idare anlayışına da uygun değildir. Bu nedenle, ilgili kısımda da tekrar edeceğimiz üzere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak izaha davet imkânının yeniden düzenlenmesi veya konunun tamamen izaha davet kapsamından çıkarılması gerektiğini düşünmekteyiz.

### 2.3.2. Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kurumunun uygulanabilmesi için gerekli olan koşullardan bir diğeri, ön tespit tarihine kadar mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasından kasıt, mükellefin ilgili vergilendirme dönemine ait olan matrahının saptanması amacıyla dosyasının takdir komisyonuna gönderilmemiş olmasıdır. Diğer yandan, vergi incelemesine başlanılmamış olması koşulundan ne anlaşılması gerektiğinin belirlenmesi vergi incelemesi süreci özelinde ayrıca değerlendirme yapmamızı gerektirmektedir.

Daha önce de belirttiğimiz üzere<sup>441</sup> VUK'un 134'üncü maddesinde düzenlenen vergi incelemesi ödenmesi gereken vergileri tespit eden, doğruluğunu araştıran ve sonucunda ise vergilerin tahsilini sağlayan bir mekanizmadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in<sup>442</sup> 7'nci maddesinde vergi idaresi bakımından vergi incelemesi işine başlama ilgili kişilerin görevlendirmesiyle olmaktadır, ilgili yönetmeliğin 9'uncu maddesi uyarınca mükellef bakımından vergi incelemesi "İncelemeye Başlama Tutanağının" düzenlenip imzalanması ile başlamaktadır. İzaha davet kurumu açısından önemli olan mükellef bakımından vergi incelemesine başlama zamanıdır. Bu doğrultuda, incelemeye başlanıldığı kabul edilen tarih mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarihtir.<sup>443</sup> Bu bakımdan ilgili kişilerin vergi incelemesi yapmaları amacıyla görevlendirilmesi ile başlayan ve incelemeye başlama tutanağına kadar geçen süreçte vergi incelenmesine henüz başlanılmamış olduğu kabul edildiği<sup>444</sup> için mükellefin bu süre zarfında izaha davet edilmesi mümkündür.<sup>445</sup> Dolayısıyla işe başlama ve hazırlık işlemleri diyebileceğimiz tutanağa kadar olan bu süreçte vergi idaresi bakımından işe başlanılmış, inceleme dosyasının oluşturulmuş

<sup>441</sup> Bkz. s.58-59.

<sup>442</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>443</sup> Mükerrer Yanar, "İzaha Davet (Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?)," *Mondaq*, 18 Nisan, 2018, <https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/693288/304zaha-davet--vergi-304ncelemesi-mi-304zaha-davet-mi> (Erişim 24.06.2020).

<sup>444</sup> Soydan, a.g.e., s.470.

<sup>445</sup> Yanar, a.g.m..

veya inceleme planının yapılmış olması vergi incelemesinin mükellef nezdinde başlanıldığına bir göstergesi olmamaktadır.<sup>446</sup> Ancak, izaha davet edilmenin mümkün olduğu bu süreç bahsi geçen yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen haller<sup>447</sup> ile karıştırılmamalıdır. Zira, madde hükmünde sayılan haller işe başlama ve hazırlık işlemlerine ilişkin sürece dahil edilmemekte olup, incelemenin vergi dairesinde hazırlanan dosya ve diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ile başlaması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, söz konusu madde hükmü kapsamında sayılan hallerin varlığı halinde vergi incelemesi başlamış olacağından mükellefin izaha davet edilmesi mümkün değildir.

Kanun koyucu tarafından bu şekilde bir koşulun düzenlenmiş olmasının sebebi, vergi incelemesinin gerektireceği emek, zaman ve maliyete gerek kalmadan vergi ziyai şüphesi bulunan bir durumu mükellefin izahına başvurarak vergilendirmeyi sağlamaktır.<sup>448</sup> Nitekim inceleme başladıktan sonra bahsi geçen emek, zaman ve maliyete ilişkin faydanın izaha davet kurumu ile sağlanabilmesi mantıken de mümkün değildir.

### 2.3.3. İhbarda Bulunulmamış Olması

İzaha davet kurumu için gerekli koşullardan bir diğeri mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olmasıdır. VUK'un 370'inci maddesi ve 519 Sıra No'lu Tebliğ'in ise 3.1.2'nci maddesi uyarınca ihbarda bulunulmamış olma hali, izaha davet kapsamında yapılan ön tespit konusuna ilişkin olarak tespit tarihine kadar ihbar yapılmamış olma hali anlamına gelmektedir. Ön tespit konusuna ilişkin olmayan diğer ihbarların varlığında ise ihbarda bulunulmuş olması mükellefin izaha davet edilmesini veya mükellefe SMİYB ön tespit yazının tebliğ edilmesini engellememektedir.

<sup>446</sup> Soydan, a.g.e., s. 470-473.

<sup>447</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 9'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası şu şekildedir:

"...Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür..."

<sup>448</sup> Candan, a.g.m.

Gerek VUK'un 370'inci maddesinde gerekse 519 Sıra No'lu Tebliğ'de izaha davet kapsamında ihbar kavramına ilişkin yeterli açıklama yapılmadığı düşünülmektedir. Zira ihbarın yapılabileceği makamlarla ilgili net bir bilgi de söz konusu değildir.<sup>449</sup> Kanaatimizce, söz konusu ihbarın sadece vergi idaresine yapılacak bir ihbar şeklinde dar yorumlanmaması gerekmekte olup herhangi bir resmi makama yapılmış ihbarın izaha davet kurumunun uygulanmasına engel olacağına kabulü gerekmektedir. Nitekim, ihbar konusunda idari makamları birbirinden ayırmak idarenin bir bütün olduğunu ifade eden Anayasanın 123'üncü maddesi ile ters düşecektir.

Bir görüşe göre, izaha davet kurumu için ihbarda bulunulmamış olması koşulunun ihbarcılarının ihbar ikramiyelerine ilişkin haklarının korunması amacıyla öngörüldüğü öne sürülmektedir.<sup>450</sup> Diğer bir görüşe göre ise, mevcut koşulun varlığı ihbarın niteliği itibariyle verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler içerebileceğinden bahisle eleştirilmekte ve ihbarın izaha davet kurumunun uygulanmasına aslında yardımcı olma imkânı varken engellendiği ifade edilmektedir.<sup>451</sup> Bizce de, ihbarda bulunulmamış olması koşulunun izaha davet kurumu bakımından pratik bir yararının olmadığı düşünülmektedir. Şöyle ki, pişmanlık ve ıslah kurumunda olduğu gibi ihbar kavramının kurumun özünü koruyan bir niteliği de bulunmamaktadır. Zira pişmanlık ve ıslah kurumu bakımından ihbarda bulunulmamış olması koşulunun aranması pişmanlık ve ıslahtan yararlanacak mükellefin gönüllü bir şekilde ve kendi iradesiyle pişman olduğu için vergi idaresine başvurduğunu tayin etme noktasında önem arz etmektedir. Ancak, izaha davet kurumu için böyle bir durumdan bahsetmek mümkün olmamakla birlikte, izaha davet ile ulaşılmak istenen amaç düşünüldüğünde ihbarda bulunulmamış olması koşulunun amaca da yönelik olduğunu söylememiz güçtür. Vergi gelirinin hızlı bir şekilde hazineye intikal ettirilmesi noktasında ihbarın izaha davet kapsamında ön tespit yapılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, ihbara ilişkin mevcut koşulun izaha davet kurumunu düzenleyen madde hükmünden ve ilgili tebliğden çıkarılmasının daha uygun olacağını belirtmeliyiz.

<sup>449</sup> A.y.

<sup>450</sup> Doğrusöz, a.g.m.; Özgür Biyan, ““İzaha Davet” Müessesesinin Detayları Belirlendi,” ozgurbiyan.com, Ağustos, 2017, <http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/> (Erişim Tarihi: 18.04.2020).

<sup>451</sup> Rençber, a.g.m., s. 139; Candan, a.g.m..



### 2.3.4. İzaha Davet Yazısı – Ön Tespit Yazısı

İzaha davet kurumunun uygulanması için gerekli koşulların sonuncusu, izaha davetin kapsamına göre değişiklik göstermekle birlikte, izaha davet yazısı veya ön tespit yazısıdır. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.2 ve 6.2'nci maddeleri uyarınca her iki yazı da VUK hükümleri uyarınca tebliğ edilecektir. Keza bu şekilde bir belirleme yapılmıyaydı dahi söz konusu yazıların tebliğinin VUK'un 93'üncü ve devamındaki maddeler doğrultusunda yapılması gerektiği izahıtan varestedir.

Yazı içeriklerinde farklılıklar olması nedeniyle her iki yazıya ilişkin açıklamalara ayrı ayrı yer verilmesi yerinde olacaktır. Öncelikle, hakkında vergi ziyana sebebiyet verdiği şüphesi ile ön tespit yapılan mükellefe Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından gerekli açıklamalara yer verilen izaha davet yazısı tebliğ edilecek olup, ilgili yazı adından da anlaşılacağı üzere mükellefi bir konuya ilişkin izahıta bulunmaya davet eden bir yazı mahiyetindedir. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.2'nci maddesi uyarınca izaha davet yazısında, özetle, mükellefin tebliğ tarihinden itibaren izahıta bulunmak için 30 günlük süresi bulunduğu; yapılan izah neticesinde verginin ziyaa uğramadığına kanaat getirilmesi halinde mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği; yapılan izahın komisyon tarafından yeterli bulunmaması veya ziyaa uğratıldığı düşünülen vergi tutarını doğrular nitelikte olması neticesinde mükellefin VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrasının 2'nci bendinde yer alan şartları gerçekleştirilmesiyle vergi ziyayı cezasının %20 oranında kesileceği; beyanname verme yükümlülüğü yerine getirilmediği takdirde mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceği; mükellefin izahı için VUK kapsamındaki her türlü delili kullanabileceği; izaha davet sonucu mükellefin yararlanabileceği veya yararlanamayacağı idari çözüm yolları hususlarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin izaha davet kapsamında öngörülen şartları<sup>452</sup> taşıması halinde haklarında yapılan ön tespit sonucu mükelleflere 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.2'nci maddesi uyarınca SMİYB ön tespit yazısı

<sup>452</sup>Bkz. s. 109-112.

tebliğ edilmektedir. Bahsi geçen ön tespit yazısının izaha davet yazısı ile aynı mahiyette olmadığı, ön tespit yazısı ile mükellefin ön tespit konusuna ilişkin olarak izaha bulunmaya davet edilmediğinin altının çizilmesi şu aşamada yeterlidir. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.2'nci maddesi uyarınca SMİYB ön tespit yazısında, özetle, mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ön tespite ilişkin beyannamelerini VUK'un 370'inci maddesinin b) fıkrasında yer verilen şartlar çerçevesinde vermesi halinde vergi ziyai cezasının %20 oranında kesileceği; beyanname verme yükümlülüğü yerine getirilmediği takdirde mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceği; ön tespit sonucu mükellefin yararlanabileceği veya yararlanamayacağı idari çözüm yolları hususlarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

## **2.4.İZAHA DAVET KURUMUNUN SONUÇLARI**

Buraya kadar tüm unsurlarıyla açıklamaya çalıştığımız izaha davet kurumunun bu başlık altında sonuçlarına yer verilecek olup, konuya mükellef haklarını ön planda tutan bir bakış açısıyla yaklaşılması hedeflenmektedir. Zira vergi hukukuna ilişkin kurumların mükellef hakları ile uyumu, o kurumun bir sosyal hukuk devletindeki varlığını pekiştirmekte, geleceğini ise tayin etmektedir. Bu doğrultuda, izaha davet kurumunun sonuçları incelenirken ilgili olduğu ölçüde mükellef hakları kapsamında da değerlendirmelerimize yer vermeye çalışılacaktır.

İzaha davet yazısının ya da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısının mükellefe tebliği ile birlikte mükelleflerin seçecekleri hareket tarzına bağlı olarak izaha davet kurumunun sonuçları gündeme gelmektedir. Bu noktada önemle belirtilmelidir ki, izaha davet yazısının tebliği ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısının tebliği farklı niteliktedir ve bu itibarla mükellef açısından sonuçları farklılık göstermektedir. Bu nedenle, öncelikle kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilerek hakkında ön tespit yapılan konuya ilişkin izahı talep edilen mükellefin seçebileceği hareket tarzları ve buna bağlı olarak karşılaşacağı sonuçlar ele alınmıştır. Daha sonrasında ise mükellefe sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yazısının tebliği söz konusu olduğunda mükellefin muhatap olacağı sonuçlara ayrıca yer verilmesi

gerekmektedir. Son olarak, izaha davetin tarhiyata etkisi ve sonrasında mükellefin başvurabileceği adli ve idari yollara ilişkin saptamalara yer verilecek olup, ceza muhakemesi açısından da sonuçlarına dair değerlendirmelerde bulunulmuştur.

#### 2.4.1. İzahta Bulunulmasının Sonuçları

İzahta bulunulmasının sonuçlarına çeşitli ihtimaller çerçevesinde yer verilmeden önce, mükellefin yapacağı izaha ilişkin bazı hususların açıklanması gerekmektedir.

İzaha davet yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde mükellefin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna izahta bulunması halinde, yapılan izah, ilgili komisyon tarafından değerlendirme konusu yapılmaktadır. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.3'üncü maddesi uyarınca yetkili komisyonun ise söz konusu izahı en geç 45 gün içinde değerlendirerek bir sonuca bağlaması gerekmektedir. Bu noktada, bahsi geçen sürelerin vergi hukuku bakımından niteliklerinin saptanmasının fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Zira süreler hakların kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi açısından önem arz etmektedir.

İzaha davet kapsamındaki bahsi geçen süreleri belirleme yetkisinin VUK'un 370'inci maddesinin (c) fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesinden hareketle bu sürelerin organik sınıflandırma bakımından idari süreler olduğu ifade edilebilir. Şöyle ki, idari süreler idare tarafından belirlenen sürelerdir.<sup>453</sup> İzaha davet için bahsi geçen süreleri Hazine ve Maliye Bakanlığı mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'de mükellefin izahta bulunması için 15 gün, yetkili komisyonun değerlendirmede bulunması için ise 10 gün olarak belirlediği, ancak kanunda yapılan değişiklikler sonrası yayımladığı 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ise süreye ilişkin tercihlerini mükellefin izahta bulunması için 30 ve komisyonun ise ilgili izahı değerlendirmesi için 45 gün olarak değiştirdiği görülmektedir. Bu durumu, izaha davetin uygulanmasında süre açısından karşılaşılan güçlükler ve idarenin değişen ihtiyaçları çerçevesinde değerlendirmek mümkündür. Zira, bizce de mülga tebliğde mükellefe izahı için ver ilen 15 gün ile vergi idaresinin

<sup>453</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 120.

halihazırdaki iş yükünün çok olduğu bir konjonktürde vergi idaresine 10 gün süre verilmesi zaman bakımından yetersizdi. Bu nedenle, yapılan değişiklik neticesinde bu sürelerin iyileştirilmesinin izaha davet kurumunun uygulanmasına önemli katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Öte yandan, mükelleflere tanınan 30 günlük izahta bulunma süresi ile yetkili komisyona tanınan 45 günlük değerlendirme yapma sürelerinin hukuki niteliklerine göre de sınıflandırılması gerekmektedir. Hak düşürücü süreler, bir hakkın kullanılmasını belirli bir süre ile sınırlandırmaktadır.<sup>454</sup> Söz konusu süreler uyulmaması durumunda ise ilgili haktan yararlanma imkânı kalmamaktadır.<sup>455</sup> İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefe verilen 30 günlük izahta bulunma süresi mükellefe tanınan bir haktır. Mükellefin 30 günlük süre içinde izahta bulunmaması durumunda artık izahta bulunma hakkını kullanması mümkün olmamaktadır. Bu doğrultuda, mükellefe izahta bulunması için tanınan 30 günlük sürenin hak düşürücü süre olarak nitelendirilmesi yerinde olacaktır.

Yetkili komisyon olan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun 45 günlük değerlendirme yapma süresi ise düzenleyici süre olarak nitelendirilebilir. Zira, düzenleyici süreler idarenin ve yargı organlarının görevlerine ilişkin birtakım işlemleri yerine getirmeleri için düzenlenen süreleri ifade etmektedir.<sup>456</sup> Düzenleyici sürelerin, diğer sürelerden temel farkı ise bu süreler riayet edilmemesinin herhangi bir yaptırıma bağlanmamış olmasıdır.<sup>457</sup> İzaha davet kurumu açısından da bahsi geçen 45 günlük süreye riayet edilmemesi halinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu üyelerinin muhatap olacağı bir yaptırıma gerek VUK'un 370'inci maddesinde gerekse 519 Sıra No'lu Tebliğ'de rastlanmamaktadır. Söz konusu sürelerin düzenlenme amacı bir yandan idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak, bir yandan ise kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken daha dikkatli ve özenli davranmalarını sağlamaktır.<sup>458</sup> Bu noktada, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonundan kendilerine yapılan izahı değerlendirerek bir sonuca bağlamaları için öngörülen 45 günlük süreye riayet etmeleri beklenmektedir. Aksinin kabulü, mükellefin izaha davet

<sup>454</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 122.

<sup>455</sup> Karakoç, a.g.e., s. 268.

<sup>456</sup> Karakoç, a.g.e., s. 270.

<sup>457</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 124.

<sup>458</sup> A.y.

kurumundan faydalanmasını geciktirme, engelleme anlamına gelerek mükellef haklarına ters düşecektir.

Ayrıca, VUK'un 13'üncü maddesinde yer verilen mücbir sebeplerin ortaya çıktığı hallerde mükellefin izahta bulunmak için sahip olduğu 30 günlük sürenin, VUK'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyeceğinin belirtilmesi gerekir.

Mükellefin izahını 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.4'üncü maddesinde ifade edildiği üzere yazılı veya sözlü olarak yapılabilmesi mümkündür.<sup>459</sup> İzahın yapılış şekli, yukarıda bahsi geçen sürelerin uygulanması açısından önemlidir. Şöyle ki, izahın yapılış şekli doğrultusunda izahın yapıldığı tarih belirlenmektedir. Bu da gerek izahın öngörülen sürede yapılıp yapılmadığının gerekse de yetkili komisyonun değerlendirme yapma süresinin başlangıcının tespit edilebilmesini sağlamaktadır. İlgili madde uyarınca, sözlü izahın izahı yapan mükellef ile komisyon tarafından imzalanması gereken bir tutanakla tespit edileceği hüküm altına alınmaktadır. Buna göre, izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınmaktadır.

Diğer taraftan, izahın yazılı biçimde yapıldığı durumda, izaha davet yazısını gönderen mercie; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, adi postayla veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılmaktadır. Bu noktada, izahın yazılı şekilde yapıldığı durumda mükellefin izahını göndermek için adi posta veya özel dağıtım şirketini seçmesinin çeşitli riskler barındırdığını söylememiz gerekmektedir. Zira, bu durumda kargo şirketinin yazılı izahı Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna mükellefin izahta bulunmak için kalan süresi içinde ulaştırması kesinlik arz etmemektedir. Kaldı ki, kargo şirketinin buna ilişkin bir güvence sunması da söz konusu değildir. Mükelleflerin, 30 günlük sürelerini hesap ederken izaha davet yazısını tebellüğ ettikleri tarihten sonra

<sup>459</sup> 30346 sayılı ve 28.02.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 492 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılabilecek İşlemler" başlıklı 7'inci maddesi uyarınca mükelleflerin İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden de izaha davet kapsamında izahta bulunmaları mümkün kılınmıştır.

izahlarını hazırlamak için harcayacakları süreyi de dikkate alarak kargonun kaç günde ulaşması gerektiğini belirlemelidirler. Örneğin, 10-15 günlük bir izah hazırlama süresi sonrasında mükellefin yazılı izahını yetkili komisyona ulaştırmak için kalan süresi neredeyse yarı yarıya düşmektedir. Adi posta ve özel dağıtım şirketlerinin seçilmesi durumunda ise söz konusu azalan sürelerin izahı zamanında ulaştırmada yeterli olmama riskini taşımaktadır. Bu nedenle, mevcut düzenleme açısından mükelleflerin yazılı izahlarını 30 günlük süreleri içinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna ulaştırma noktasında diğer yolları tercih etmelerinin daha güvenli olduğunu belirtmekte fayda görmekteyiz.

VUK'un 370'inci maddesinin c) fıkrasında mükelleflerin izaha davet edilmeleri neticesinde gerçekleştirecekleri izahlarında kullanabilecekleri bilgi ve belgeleri belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu doğrultuda, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in izaha davet yazısını düzenleyen 5.2'nci maddesinin d) fıkrasında mükelleflerin izahlarında VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında yer alan her türlü delili kullanabilecekleri ifade edilmektedir. VUK'un "İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin B) fıkrası uyarınca delil serbestisi esas kabul edilmektedir.<sup>460</sup> Bu serbestinin istisnasını yeminin delil olarak kabul edilmemesi oluşturmaktadır.<sup>461</sup> Tanık beyanı<sup>462</sup> ise ilgili madde uyarınca vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilgisinin bulunması şartıyla vergi hukukunda delil niteliği taşımaya elverişlidir. Bu doğrultuda, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.2'nci maddesi uyarınca mükelleflerin izahlarında yemin hariç olmak ve tanık beyanına ilişkin kurala uymak koşuluyla her türlü delilden yararlanması mümkündür. Zira bu durumun tebliğde düzenlenmediği varsayımında dahi izaha davet kapsamında VUK'un 3'üncü maddesinin B) fıkrasının geçerli olduğu ifade edilmelidir. Aksinin kabulü, mükellef açısından adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelecektir.

Mükellefin, hakkında yapılan ön tespite ilişkin hususları izah etmesi için yukarıda da açıklandığı üzere her türlü bilgi ve belgeyi kullanabilmesi ve bütün bu bilgileri haiz

<sup>460</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 509.

<sup>461</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, a.g.e., s. 125.

<sup>462</sup> Karakoç, tanık beyanını "davada taraf olmayan bir şahsın uyuşmazlık konusu olay hakkında duyu organlarıyla edinmiş olduğu ve mahkemeye naklettiği bilgi" şeklinde tanımlamaktadır. Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması," DEÜ Hukuk Fakültesi Sermaye İşletmesi, Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, S. 81 (1997): s. 457.

izahını Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna iletmesinden hareketle vergi mahremiyeti konusu gündeme gelmektedir.

Temelinde özgürlük ve mahremiyet kavramları bulunan<sup>463</sup> ve Anayasanın 20'nci maddesinde güvence altına alınan özel hayatın gizliliği hakkı, vergi mükelleflerini vergi idaresine karşı sergiledikleri sınırsız şeffaflık konusunda koruyan en önemli mükellef haklarından biri konumundadır.<sup>464</sup> VUK'un 5'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ise özel hayatın gizliliği hakkının vergi mükellefleri açısından korunması amacıyla getirilmiş olup<sup>465</sup> sınırlandırılabilmesi için gerekli olan en temel koşuldur.<sup>466</sup> VUK'un 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca vergi mahremiyetinin kapsamına mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlar veya gizli kalması gerekli diğer hususlar girmektedir. Bu doğrultuda, izaha davet edilen mükellefin Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna yapacağı izahta yer vereceği bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle, söz konusu bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti uyarınca korunması gerekmektedir. Aksi takdirde, vergi mahremiyetinin ihlal eden görevlilerin cezai sorumlulukları söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan, 2010 yılında Anayasanın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına eklenen kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ile birlikte vergi mahremiyeti, hem özel hayatın gizliliği hakkı hem de kişisel verilerin korunması hakkı kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>467</sup> Bu doğrultuda, vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin açıklanmasının ilk bakışta her iki hakka da müdahale niteliği taşıdığı düşünülebilir. Ancak, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununun 28'inci maddesinin 2'inci fıkrasının ç) bendi uyarınca bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması gerekçesiyle kişisel verilerin korunmasına

<sup>463</sup> Avcı, a.g.e., s. 135.

<sup>464</sup> Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı," *Vergi Dünyası*, S. 443 (Temmuz, 2018): s. 17.

<sup>465</sup> Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler," *SDÜİİBFD*, C. 8, S.3 (2003): s. 27.

<sup>466</sup> Başaran Yavaşlar/Canyaş, a.g.m., s. 17.

<sup>467</sup> Kerem Öncü, *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği* (Ankara: Seçkin Yayınları, 2019), s. 113.

istisna getirilmiştir. Bu durum, vergi mükelleflerinin KVKK korumasından büyük ölçüde yararlanamayacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.<sup>468</sup> Bu nedenle, her ne kadar izah kapsamında komisyona mükellefçe verilen bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti açısından korunacağı söylenebilse de, söz konusu bilgi ve belgelerin kişisel veri de ihtiva etmesi halinde mükelleflerin konuya ilişkin KVKK hükümlerince korunmasının mümkün olmadığını belirtmemiz gerekmektedir.

İzahta bulunulmasının sonuçları, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun mükellefin izahı hakkında yapacağı değerlendirmeye göre iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.<sup>469</sup> Bunlar aşağıda yer verilen alt başlıklarda açıklanacağı şekliyle; izahın yeterli bulunması ve izahın yeterli bulunmaması veya idareyi doğrular nitelikte olmasıdır.

#### **2.4.1.1. İzahın Yeterli Bulunması**

İzaha davet edilen mükellefin vergi ziyasına sebebiyet vermediğine ilişkin olarak yaptığı izah üzerine, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun söz konusu izahı yeterli bulması mümkündür. İzahın yeterli bulunması, mükellef hakkında yapılan ön tespit dayandığı vergi ziyası şüphesini ortadan kaldırarak, komisyon tarafından mükellefin beyanname vermesini veya beyannamesini tamamlamasını gerektiren herhangi bir durumun olmadığı anlamına gelmektedir. Bu durumda, VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrası doğrultusunda ilgili komisyon tarafından mükellefe izahın yeterli bulunduğu ilişkin değerlendirme sonucunun tebliğ edilmesi gerekmektedir.

VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrasının 1'inci bendi uyarınca, izahın yeterli bulunması halinde mükellef hakkında izaha davet yazının dayandığı ön tespitle ilgili vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. Ancak, vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk edilmeyecek olma durumunun dar

<sup>468</sup> Başaran Yavaşlar/Canyaş, a.g.m., s. 19.

<sup>469</sup> Mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'de izahta bulunulmasının sonuçları için mükellefin yapacağı izahın ortaya koyduğu irade üzerinden, idareyi doğrular nitelikte izahta bulunulması – verginin ziyaa uğratılmadığına ilişkin izahta bulunulması şeklinde bir ayrım yapıldığı görülmekteyken, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in yetkili komisyonun değerlendirmeleri üzerinden bir ayrım yapıldığı görülmektedir.



yorumlanması gerekmektedir. Şöyle ki, daha sonra mükellefin ilgili döneme ilişkin tam incelemeye tabi tutulmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Mükellefin, bu şekilde bir tam incelemeye tabi tutulduğu varsayımında izah kapsamında yer alan başlığın inceleme kapsamı dışında tutulması gerektiği düşünülmektedir.<sup>470</sup> Zira, izahı yeterli bulunması halinde izaha davet edildiği konuyla ilgili sınırlı incelemeye tabi tutulamayan mükellefin, ilgili döneme ilişkin tam inceleme sırasında da aynı konu için incelemeye tabi tutulamaması gerekir.

İzaha davet kurumunun uygulanması ile ulaşılmak istenen amaçlar bakımından izahın yeterli bulunması halinin en olumlu sonucu doğurduğu düşünülmektedir. Vergi ziyana sebebiyet verildiğinden şüphe duyan idarenin izaha davet ile, söz konusu şüpheyi vergi incelemesi başta olmak üzere diğer denetim mekanizmalarına nazaran çok daha kısa bir zamanda sonuca bağlayarak iş yükünü bir ölçüde azaltmakta ve muhtemel zaman ve emek kaybını engellemektedir.<sup>471</sup> Diğer taraftan, mükellef de özellikle vergi incelemesine tabi tutulması halinde yaşayacağı stresten ve idare ile arasında olası bir vergi uyuşmazlığının çıkması neticesinde hakkını arayacağı yargı sürecinin yükünden kurtulmuş olmaktadır. Bizce, her ne kadar bu yönüyle izaha davet kurumu vergi hukukuna mükellef ve idare açısından önemli katkılar sağlayan bir kurum olarak nitelendirilebilse de yapılan izahın aşağıda açıklanacak olan diğer değerlendirilme şekillerine bağlanan sonuçları da düşünüldüğünde kurumun bir bütün olarak aynı katkıyı sağladığını söylememiz mümkün görünmemektedir.

#### **2.4.1.2.İzahın Yeterli Bulunmaması veya İdareyi Doğrular Nitelikte Olması**

VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrasının 2'nci bendinde, mükellefin izahının Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından vergi ziyana neden olduğu şeklinde değerlendirilmesi izahın yeterli bulunmaması anlamını taşımaktadır. Bu durumda, ilgili madde uyarınca öncelikle değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilmektedir. Her ne kadar VUK'un 370'inci maddesinde ve 519 Sıra

<sup>470</sup> Rençber, a.g.m., s. 140.

<sup>471</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 91; Rençber, a.g.m., s. 140.

No'lu Tebliğ'de Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun değerlendirme sonucunu içeren yazının mahiyeti konusunda ayrıca bir bilgi verilmesi de, ilgili yazının komisyonun değerlendirme sonucuna ilişkin gerekçelerini de içermesi gerektiği izahtan varestedir.<sup>472</sup>

Komisyonun değerlendirme sonucunun mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde mükellefin hiç vermediği vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanını tamamlaması veya düzeltmesi ile birlikte ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerini, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, AATUHK'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödemesi halinde mükellefin muhatap olacağı vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellef izahının yeterli bulunmamasına rağmen belirtilen koşulları yerine getirmesiyle vergi ziyayı cezası için %80 oranında bir indirim imkânı yakalamaktadır. Ancak bu durum, kanun hükmünde de belirtildiği üzere vergi incelemesine veya gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir. Zira, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.3.2'nci maddesi bu durumu daha somut hale getirerek, beyanname vermeyen veya beyanname ile idarenin ziyaa uğradığını düşündüğü vergi tutarından daha az tutarda vergi beyan eden mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceğini belirtmektedir.

Bir parantez açarak, bu noktada, izahı yeterli bulunmayan mükellefe gerekli şartların varlığı halinde %80'lik bir vergi ziyayı imkânı tanınmış olmasının kötü niyetli mükellefi ödüllendirmek anlamına geldiğine ilişkin eleştiriler olduğunu belirtmemiz gerekmektedir.<sup>473</sup> Kanaatimizce, izaha davet kurumu ile izahı yeterli olmayan mükelleflerin bu şekilde bir avantaj sağlaması, kanunlara uygun davranarak vergisini zamanında ödeyen iyi niyetli mükellefler açısından eşitlik ilkesine aykırı bir

---

<sup>472</sup> Akıllıoğlu; yönetsel yöntemde, diğer bir ifadeyle idari usulde, “Yönetimin mükemmel ve tam işleyişinin, etkisinin sağlanmasının” yanı sıra “bireyin korunmasını” ikinci büyük amaç ve değer olarak nitelendirmekte, bireyin korunmasının ise dar anlamda kendisi hakkında yapılan idari işlem esnasında haklarının korunması olarak tanımlamaktadır. Bahsi geçen korumanın asgari gerekleri arasında ise gerekçenin öğrenilmesini de sayarak, idari usul açısından bireyin korunmasında gerekçenin öğrenilmesinin önemini vurgulamaktadır. Tekin Akıllıoğlu, “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması,” *idare.gen.tr*, 11 Ağustos, 2004, <https://www.idare.gen.tr/akillioглу-idariusul.htm> (Erişim Tarihi: 28.12.2020).

<sup>473</sup> Rençber, a.g.m., s. 141.

düzenlemedir. Şöyle ki, bu durum vergiye uyumlu davranan mükelleflerin şevkini kırarak vergiye uyum konusunda motivasyonlarını azaltırken, kötü niyetli mükellefleri ise kanuna uymama yani vergiye uyumlu davranmama konusunda daha da cesaretlendirebilme potansiyeline sahiptir. Bu nedenle, izaha davet kurumu ile ulaşılmak istenen vergiye gönüllü uyumun artırılması amacına mevcut uygulama çerçevesinde yer alan bu indirim mekanizmasıyla ulaşmanın gerçekçi olmadığına dikkat çekmemiz gerekmektedir.

Her ne kadar VUK'un 370'inci maddesinde açıkça ifade edilmemiş olsa da, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.3.2'nci maddesinde mükellefin kendisine tebliğ edilen izaha davet yazısındaki ziyaa uğratıldığından şüphelenilen vergi tutarını doğrular nitelikte izahta bulunması hali için de, izahın yeterli bulunmaması halinde öngörülen sonuçların geçerli olacağı belirtilmektedir.<sup>474</sup> Aslında, mükellefin idareyi doğrular nitelikte izahta bulunması hali izaha davet edilen mükellef açısından seçilebilecek hareket tarzlarından biridir. Bu şekilde, izaha davet öncesinde dürüstlük kuralına aykırı davranarak vergi ziyana sebebiyet veren mükellef, bu sefer dürüst davranarak izaha davet yazısında belirtilen vergi ziyayı şüphesini ikrar etmiş olmaktadır. Mükellefin söz konusu hareket tarzının 519 Sıra No'lu Tebliğ'in aksine VUK'da düzenlenmemiş olması tarafımızca asli bir eksiklik olarak nitelendirilmemekle birlikte, tebliğde yer verildiği şekliyle ilgili kanun hükmünde de yer almasının belirlilik ilkesi açısından daha yerinde olacağını belirtmeliyiz.

İzahı yeterli bulunmayan veya izahı idareyi doğrular nitelikte olan mükellefin, süresi geçmiş bulunan vergilerini ödemenin geciktiği her ay ve kesri için AATUHK'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla ödeme

---

<sup>474</sup> Kanun değişikliği öncesinde de ilgili duruma VUK'un 370'inci maddesinde yer verilmediği görülmektedir. Ancak, mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'de ise ayrı bir başlık altında düzenlendiği ifade edilmelidir. İdarenin, aynı sonuçları ihtiva etmesi nedeniyle bu sefer 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ise izahın yeterli bulunmaması hali ile izahın idareyi doğrular nitelikte olması haline aynı başlık altında yer verdiği sonucuna ulaşılabilir. Bunun yanı sıra, idarenin mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'de de ifade ettiği izahın idareyi doğrular nitelikte olması halinin kanun değişikliği sırasında kanun koyucu tarafından VUK'un 370'inci maddesine eklenmemesi ise düşündürücüdür. Zira, kanun değişikliği öncesinde ilgili kanun hükmünde "izahın yeterli bulunmaması" ifadesine de açıkça yer verilmemiş ancak idarenin tebliğde benimsediği bu ifade şeklinin kanun değişikliği sonrasında kanun koyucu tarafından da benimsendiği görülmektedir. Öte yandan, kanun değişikliği sonrası ilgili kanun hükmünde yer verilmeyen bu ifade şekline, idarenin yeni tebliğde (519 Sıra No'lu Tebliğ) de tekrar yer verdiği gözlemlenmektedir.

şartında öngörülen zammın niteliği doktrinde eleştiri konusu yapılmaktadır. İzaha davet kurumunun tarhiyat aşamasına ilişkin getirildiğinden bahisle kimi yazarlar, burada bahsi geçen zam türünün tahsilat aşamasına özgü gecikme zammı yerine VUK'un 112'nci maddesinde öngörülen gecikme faizi olması gerektiğini ifade etmektedir.<sup>475</sup> Ancak burada bize göre, pişmanlık ve ıslah kurumunda yer alan pişmanlık zammına benzer nitelikte ve izaha davet kurumuna özgü ayrı bir ödeme söz konusudur. Bu nedenle, izaha davet kurumuna özgü bu zamma ilişkin olarak 519 Sıra No'lu Tebliğ'de olduğu gibi VUK'un 370'inci maddesinde de "izah zammı" ifadesine yer verilmesi gerekmektedir. Böylelikle, bahsi geçen zammın izaha davete özgü ve ayrı bir zam olduğu vergilerin kanuniliği ilkesine de uygun şekilde belirtilmiş olacaktır.

519 Sıra No'lu Tebliğ'de izah zammı şeklinde ifade edilen zammın ödeme süresine ilişkin herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Zira, VUK'un 370'inci maddesinde ilgili zammın ödeme süresi geçmiş vergilerle – *diğer bir ifadeyle izaha davet konusu edilen vergi aşıyla* – aynı sürede, yani 30 gün içinde, ödenmesi gerektiği aksi takdirde izaha davet kurumu ile öngörülen indirimli vergi ziyai cezası imkânından faydalanmanın mümkün olmadığı düzenlenmektedir. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.2'nci maddesinde ayrıca, izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının bahsi geçen 30 günlük süre içinde ödenmemesi durumunda, %20 oranında kesilmiş olan vergi ziyai cezasının %50 oranında ikmal edileceği ve izah zammının ise gecikme faizine dönüştürüleceği düzenleme altına alınmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, söz konusu düzenlemenin asli bir unsur olması nedeniyle ilk elden, yasama organı tarafından VUK'un 370'inci maddesi altında düzenlenmesi gerektiği, tebliğde yer verilmesinin vergilerin kanuniliği ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine aykırı olduğunun bir kez daha altı çizilmelidir. Bu noktada, şartları yerine getiren mükellefin muhatap olacağı %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasını hangi süre içinde ödemesi gerektiğinin de açıklanması yerinde olacaktır. Gerek VUK'un 370'inci maddesinde gerekse 519 Sıra No'lu Tebliğ'de vergi ziyai cezasının ödenmesine ilişkin özel bir ödeme süresinin düzenlenmediği görülmektedir. Bu nedenle, VUK'un 368'inci maddesinde öngörülen<sup>476</sup> ve vergi cezasına karşı dava açılıp

<sup>475</sup> Candan, a.g.m.; Biyan, a.g.m., s. 49; Doğrusöz, a.g.m..

<sup>476</sup> VUK'un ilgili 368'inci maddesi şu şekildedir:

açılmamasına göre başlangıç tarihi belirlenen bir aylık sürenin dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.<sup>477</sup>

519 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.1'inci maddesinde sehven izaha davet edilmiş olan mükelleflerin ceza koşullarını taşımadıklarının sonradan anlaşılması halinde karşılaşılabilecek sonuç da düzenleme altına alınmaktadır. Buna göre, bu durumda mükelleflerin beyannamelerini vermelerine bir engel bulunmadığı belirtilmekte olup vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden verilmesi halinde VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyası cezasının %50 oranında kesileceği ifade edilmektedir.

#### 2.4.2. İzahta Bulunulmamasının Sonuçları

İzaha davet kapsamında kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefin izahta bulunmaması halinde karşılaşılabilecek sonuçlara ilişkin VUK'un 370'inci maddesinde herhangi bir düzenlemeye yer verilmezken, ilgili konu 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 5.3.3.'üncü maddesinde ele alınmaktadır. Buna göre, kendisine izaha davet yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye başlayan 30 günlük süre içinde yetkili komisyona, yani Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna izahta bulunmayan mükellef hakkında söz konusu komisyon, izaha davet konusu edilen ve ziyaa uğradığına ilişkin şüphe duyulan vergi tutarını beyan etmesi gerektiğine karar vermektedir. Karar verildikten sonra ise yetkili komisyonun ilgili kararı içeren yazısı mükellefe tebliğ edilmektedir. Söz konusu yazının mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefin, hiç verilmemiş vergi beyannamesini vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını tamamlaması ve düzeltmesi durumunda izahı sonucunda vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilen mükellefin muhatap olduğu gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerini ödemesi halinde vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.

---

“Vergi Cezaları:

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;
  2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden:
- Başlayarak bir ay içinde ödenir.”

<sup>477</sup> Candan, a.g.m..

Bu durumun, VUK'un 370'inci maddesinin 7194 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramasından önce yürürlükte bulunan 482 Sıra No'lu Tebliğ'de ise farklı şekilde düzenlendiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'in izaha davet yazısını düzenleyen 5'inci maddesinde, mükellefin izahta bulunmaması halinde izaha davet kapsamındaki indirimli vergi ziyayı cezası imkânından faydalanamayacağı ve vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceği ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere, kanun değişikliği öncesinde izaha davete icabet etmeyerek izahta bulunmayan mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Öte yandan, kanun değişikliği sonrasında izahta bulunulmaması durumu 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ayrı bir başlık altında düzenleme altına alınarak<sup>478</sup>, mülga tebliğin aksine mükellefe izaha davet kapsamındaki indirimli vergi ziyayı cezasından faydalanabilmesi için adete ikinci bir şans verilmektedir. Diğer bir ifadeyle, idare, izahta bulunmayan mükellef ile izahta bulunan ve Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilen mükellefin konumunu birbirleriyle aynılaştırmaktadır. Bunun yanı sıra, 519 Sıra No'lu Tebliğ ile izahta bulunmayan mükelleflere ikinci bir şans verilirken, mükellefin tekrar hareketsiz kalarak beyanname de vermemesi üzerine vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kanaatimizce, böyle bir durumda idarenin mevcut vergi ziyayı şüphesinin bertaraf edilememiş olması gerekçesiyle mükellefi vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk etmesi gerekmektedir. Vergi ziyasına sebebiyet verdiği düşünülen bir durumun varlığı halinde idarenin üzerine düşeni yaparak, şüphenin üstüne gitmesi ve mükellefi konu hakkında denetlemesi

---

<sup>478</sup> 519 Sıra No'lu Tebliğ izahta bulunulmaması halini 5.3.3'üncü maddesinde "*Mükellefin İzahta Bulunmadığı Durumda Yapılacak İşlemler*" adlı ayrı bir başlık altında düzenlemektedir. Mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'in aksine, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in izaha davet yazısını açıkladığı 5.2'nci maddesinde ise ayrıca bu durumdan bahsedilmediği görülmektedir. Söz konusu eksikliği ilk bakışta, mükellefin izaha davet yazısı sonrasında seçeceği hareket tarzına göre karşılaşması muhtemel olan bütün sonuçların mükellefe önceden bildirilmemesi anlamını taşıyacağından hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülebilir. Ancak, idarenin bu tercihini, izahta bulunmayan mükellef hakkında alınan komisyon kararını içeren yazıyı mükellefe tebliğ edecek olması ile ilişkilendirmek mümkündür. Yine de izaha davet yazısı ile muhatap olan mükellefin, izaha davet kapsamındaki bütün haklarını önceden bilmesinin hukuki güvenliğin tam olarak sağlanabilmesi açısından gerekli olduğu kanaatindeyiz. Bu nedenle, mükellefe tebliğ edilecek izaha davet yazısında izahta bulunmaması halinde karşılaşacağı sonuçların da yer almasının daha doğru olacağını düşünmekteyiz. Ayrıca, 519 Sıra No'lu Tebliğ'e bu hususun eklenmesi izaha davet kurumunun hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerine olan uyumunu da pekiştirecektir.

gerekmektedir. Bu durum, kanuni idare ilkesinin de bir gereğidir ve vergi idaresi bu konuda bağlı yetkiye sahiptir. Bu nedenle, konuya ilişkin olarak vergi idaresinin bir takdir yetkisi olmadığını düşünmekteyiz. Zira, aksinin kabulü izahta bulunmayan mükellef lehine ayrımcılık anlamı taşıyacak olup vergide eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Konuya ilişkin olarak üzerinde durulması gereken diğer bir nokta ise, mükellefin izahta bulunmayarak sustuğu bir durumda yetkili komisyonun bu susma haline, başka bir araştırma veya inceleme yapmadan ziyaa uğradığına ilişkin şüphe duyulan verginin mükellef tarafından kesin olarak ziyaa uğratıldığı varsayımını kabul ederek bir sonuç bağlamasıdır. İdare, böylelikle, şüpheyi varsayımsal olarak bertaraf etmektedir. Bu noktada, konunun susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kişinin kendini suçlamaya zorlanamaması ilkesine<sup>479</sup> dayanan susma hakkı, suç isnadı ile muhatap olan bir kişinin susmasının kişiyi dezavantajlı konuma getirmemesi, kendi aleyhine delil vermeye zorlanamaması, diğer bir ifadeyle kişinin kendi mahkumiyetine yardımcı olmamasına getirilen bir güvence şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>480</sup> Susma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ncı maddesi kapsamında değerlendirilmekte, adil yargılanma hakkının amaçlarına hizmet ettiği belirtilmektedir.<sup>481</sup> Türk hukukunda da adil yargılanma hakkının bir yansıması olarak kabul edilen susma hakkına ilişkin düzenlemeye Anayasanın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrasında rastlanmaktadır.<sup>482</sup>

<sup>479</sup> Latince "Nemo Tenetur ilkesi" olan ifadeyi İtişgen, "bir kişinin kendi suçsuzluğunu ispat yükü altında olmaması, suçun ispatı hususunda yargılama makamlarına yardım etmeye zorlanamaması ve yargılamadaki pasif tutumunun kendi aleyhine yorumlanamaması" şeklinde tanımlamaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Rezzan İtişgen, *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı* (İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2013), s. 3 vd.

<sup>480</sup> Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (A) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu," *Vergi Dünyası*, S. 285 (Mayıs, 2005): s. 1; Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu," *DEÜHFD*, C. 15, S. 1 (2014): s. 30; İtişgen, a.g.e., s. 4.

<sup>481</sup> İtişgen, a.g.e., s. 8.

<sup>482</sup> Anayasanın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrası şu şekildedir:

"Hiç Kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

Susma hakkı uyarınca, kişinin susması kendi aleyhine delil olacak şekilde yorumlanmaması, başka bir ifadeyle sükut halinin ikrar şeklinde kabul edilmemesi gerekmektedir.<sup>483</sup> Ceza yargısı kapsamında önemli bir yer teşkil eden susma hakkının, idari mercilere yapılan açıklamalarda söz konusu olup olmayacağı ise tartışmalıdır.<sup>484</sup> Vergi hukuku açısından susma hakkının varlığı özellikle defter ve belge ibraz etme zorunluluğu çerçevesinde tartışma konusu yapılmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatları doğrultusunda, defter ve belge ibraz etme zorunluluğu kapsamında susma hakkının kullanılmasının sonucu bir cezai yaptırıma bağlanmışsa AİHS'in ilgili 6'ncı maddesinin ihlal edildiği ifade edilmektedir.<sup>485</sup> Bu noktada, cezai yaptırımın niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi içtihatları doğrultusunda kişinin hapis cezası tehdidi altında olması konuya ilişkin susma hakkından yararlanabileceği sonucunu doğurmasa da <sup>486</sup>, AİHM içtihatları uyarınca iç hukukta idari yaptırım olarak nitelendirilen yaptırımlarda dahi susma hakkının kullanılabilmesi belirtilmektedir.<sup>487</sup> Bu doğrultuda, AİHM'de görülen Funke davası<sup>489</sup> incelendiğinde, Fransa'da yaşayan ve Alman vatandaşı olan Funke'nin gümrük yetkililerinin istediği belgeleri vermemesi üzerine kesilen para cezasını mahkemenin AİHS'in 6'ncı maddesi kapsamında susma hakkının ihlali olarak değerlendirdiği görülmektedir.<sup>490</sup>

İzaha davet edilen mükellefin herhangi bir izahta bulunmayarak susma hakkını kullanması durumunda, mükellef iki farklı sonuçla karşılaşmaktadır. Bunlardan ilki, yukarıda açıklandığı üzere mükellefe ikinci bir şans verilerek izaha davetten yararlanma imkanının sağlanmasıdır. Bu durumda, idarenin varsayımsal olarak ön tespitin dayandığı vergi ziyayı şüphesini kabul ettiği görülmektedir. Ancak bu durum susma

<sup>483</sup> Mutlu Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 30, S. 134 (Ocak, 2018): s. 116; İtişgen, a.g.e., s. 234.

<sup>484</sup> İtişgen, a.g.e., s. 110.

<sup>485</sup> Kağıtçıoğlu, a.g.m., s. 130.

<sup>486</sup> Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu," *GÜHFD*, C. 15, S. 3 (Temmuz, 2011): s. 386. Ayrıca ayrıntılı bilgi ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Şenyüz, a.g.m., s. 34-35.

<sup>487</sup> A.g.m., s. 386-387.

<sup>488</sup> AİHM'in bu noktada idari yaptırım ile ceza arasındaki ayrımı kabul ederek, bu ayrımda ulusal hukuktaki nitelendirmeye bağlı kalmadan kendi geliştirdiği kriterleri kullanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Üstün, a.g.m., s.381.

<sup>489</sup> Funke V. France, Başvuru No. 10828/84, K.T. 25.02.1993.

<sup>490</sup> Üstün, a.g.m., s. 382.



hakkı kapsamında incelendiğinde, mükellefin beyanname vermeden ilgili vergi ziyai cezası sonucuyla karşılaşmayacağından bahisle ortada susma hakkına bağlanan ve AİHM içtihatları uyarınca cezai yaptırım olarak nitelendirilebilecek bir idari yaptırım olduğunun söylenmesi güçtür. Zira, beyanname vererek izaha davet ile öngörülen indirimli vergi ziyai cezasından yararlanmayı tercih eden mükellef bir bakıma aslında kendisine verilen ikinci şansı değerlendirerek, belki de izah için kaçırıldığı süreyi telafi etmektedir. Mükellefin karşılaşacağı ikinci sonuç ise, mükellefin tekrar hareketsiz kalarak susması neticesinde muhatap olacağı vergi incelemesine ilişkindir. Bu halde, vergi incelemesinin bir cezai yaptırım olarak nitelendirilmesi mümkün görünmemektedir. Şöyle ki, vergi incelemesinin bir cezai yaptırım ile sonuçlanacağı her durumda kesinlik arz etmemektedir. Dolayısıyla, her iki sonuç itibariyle de mükellefin kullandığı susma hakkının bir cezai yaptırım sonucuna bağlanmaması neticesinde izaha davet kapsamında AİHS'in 6'ncı maddesinin ihlal edilmediği düşünülmektedir.

#### **2.4.3. Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Kapsamında Sonuçları**

7194 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte izaha davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesine getirilen en önemli değişiklik sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkindir. Buna göre, ilgili kanun değişikliğinden önce VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında yer alan kaçakçılık suçları neticesinde vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde mükellefin izaha davet edilmesi mümkün kılınmamış, sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlardan kanun hükmünde öngörülen şartları sağlayanların izaha davet edileceğine ilişkin istisna getirilmiştir. Kanun değişikliği ile birlikte, kaçakçılık suçları izaha davet kurumunun kapsamı dışında tutulmaya devam ederken, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına yine istisna tanınmakta ancak bu sefer tanınan istisna sonucu mükellef izaha davet edilmeyecek olup mükellefe ön tespit yazısının tebliğ edileceği hüküm altına alınmaktadır. Kısaca, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin kanunda belirtilen şartları taşımaları halinde konuya ilişkin olarak izaha davet edilmeleri artık mümkün değildir. VUK'un 370'inci maddesinin b)

fıkrası uyarınca, ilgili mükellefe izaha davet yazısı yerine ön tespit yazısı tebliğ edilmektedir.

Mükellefin, ön tespit yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde hiç vermediği vergi beyannamesini vermesi, eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanını tamamlaması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerini, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için AATUHK'un 51'inci maddesinde ifade edilen gecikme zammı oranında bir izah zammıyla ödemesi halinde vergi ziyayı cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir. Özetle, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun mükellefin izahını yeterli bulmadığı durumda mükellefin karşılaşacağı sonuçlar ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefin izaha davet kapsamında karşılaşacağı sonuçların aynı mahiyette olduğu görülmektedir. Ayrıca, ilgili mükellefin bahsi geçen 30 günlük süre içinde beyanname vermemesi halinde ise hakkında yapılan ön tespite ilişkin olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevki gündeme gelmektedir. Bu durum, kanuni idare ilkesine uygun olarak, vergi idaresinin kaçakçılık suçuna ilişkin şüpheyi gerekli denetim mekanizmalarını işleterek sonuca bağlama görev ve yükümlülüğü doğrultusunda kanun hükmünde ayrıca düzenlenmeseydi dahi vergi idaresinin yapması gerekeni ifade etmektedir.

519 Sıra No'lu Tebliğ'de SMİYB ön tespit yazısı olarak adlandırılan ön tespit yazısının mükellefe tebliği ile ortaya çıkan söz konusu sonuçlara ilişkin açıklamalarımıza yer verdikten sonra, kanun değişikliği neticesinde mükellefin izaha davet edilmeyecek olmasının mükellef haklarından dinlenilme hakkı kapsamında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Vergilendirme sürecindeki en önemli haklardan biri olarak nitelendirilen<sup>491</sup> dinlenilme hakkı, mükellefin savunma hakkından etkin bir şekilde yararlanabilmesinin koşullarından biri olarak vergi hukukunda karşılık bulmaktadır.<sup>492</sup> Bu bakımdan,

<sup>491</sup> Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), s. 54.

<sup>492</sup> Billur Yaltı, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı," *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 332, (Mayıs, 2016): s. 53.

savunma hakkı ile çok yakın bir ilişkiye sahip olan dinlenilme hakkının hukuki temelini ise adil yargılanma hakkı oluşturmaktadır.<sup>493</sup> Vergi hukuku açısından dinlenilme hakkının en belirgin örneği Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO) karşımıza çıkmaktadır. Alman Anayasası'nda (GG) yargılama usulü açısından düzenleme yeri bulan hukuki dinlenilme hakkının AO'nun 91'inci maddesinde<sup>494</sup> vergi usulü açısından da kabul edildiği görülmektedir.<sup>495</sup> Buna göre, dinlenilme hakkı ile mükellef haklarını kullanma ve kendisine yükümlülük getiren bir idari işlemin muhatabı olmadan önce vergi idaresine konuya ilişkin olarak kendi bakış açısını açıklama fırsatını yakalamaktadır.<sup>496</sup> Böylelikle, usul ekonomisine de katkı sağlayan dinlenilme hakkı sayesinde mükellef konuya ilişkin açıklama yapmadan olumsuz bir idari işlemle karşılaşmazken, idare de açıklama ile mükellef hakkında tesis edebileceği olası hatalı işlemleri gerçekleştirmeyi kendi açısından engellemiş olmaktadır.<sup>497</sup>

Türk vergi hukukunda vergi incelemesi bakımından dinlenilme hakkının mevcut olduğu belirtilmelidir. Şöyle ki, VUK'un 141'inci maddesi uyarınca mükellefler vergi incelemesi sürecinde itirazlarını iletebilmekte ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in<sup>498</sup> 14'üncü maddesi uyarınca vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesi için intikal ettirildiği Rapor Değerlendirme Komisyonunda ise mükellefin veya komisyonun talebi doğrultusunda mükellef dinlenebilmektedir.<sup>499</sup> Mükellefe ve idareye sağladığı imkânlar göz önünde bulundurulduğunda izaha davet kurumunun da mükellefe dinlenilme hakkının bir türevini sağladığı düşünülmektedir. Hakkında vergi ziyayı şüphesi ile ön tespit yapılan mükellefin izaha davet edilmesi sonucunda kendisini izah edebilme imkânı, idarenin mükellefe tanıdığı bir dinlenilme hakkı olarak değerlendirilmeye elverişlidir. İzaha davet kapsamında mükellefin izaha davet edilmesi yani mükellefe dinlenilme hakkı

<sup>493</sup> Yaltı, a.g.m., s. 54.

<sup>494</sup> AO'nun 91'inci maddesi şu şekildedir:

“Katılımcının haklarına müdahale eden bir idari işlem yapılmadan önce, ona, karar bakımından önem taşıyan olayları ifade etmek imkanı sunulmalıdır. Bu, özellikle, vergi beyannamesinde açıklanan vergisel durumlardan vergi ödevlisinin zararına olacak şekilde esaslıca sapılıyorsa geçerlidir.” Ayrıntılı bilgi için bkz. Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 54-55.

<sup>495</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 55.

<sup>496</sup> A.y.

<sup>497</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 56.

<sup>498</sup> 31.11.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>499</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., s. 178; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaçıkıcı, a.g.e., s. 239, 241; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, a.g.e., s. 108; Yaltı, a.g.m., s. 55-56.

tanınması, yetkili komisyonun o mükellef hakkında vergi ziyayı şüphesi taşıyan bir ön tespit yapmasına bağlıdır. Öte yandan, Alman vergi hukuku açısından her ne kadar idarenin mükellefi dinleme konusunda bir takdir yetkisi olduğu ifade edilse de, söz konusu takdir yetkisi oldukça sınırlı olup kural idari işlemde önce katılımcının dinlenmesidir.<sup>500</sup> Bu nedenle, Alman vergi hukukunda yer alan dinlenilme hakkının mükellef açısından temel bir mükellef hakkı olduğu ve kendi aleyhine yapılabilecek, temel hak ve özgürlüklerine etki edebilecek bütün idari işlemler öncesinde mükellefe geniş bir koruma sağladığı sonucuna varılabilir. Burada en temel farkın ise izaha davet kurumu kapsamında yapılan izahın, yani mükellefe tanınan dinlenilme hakkının belli bir sonuca bağlanması olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Konuya sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak yaklaşıldığında, izaha davet kurumu kapsamında izaha davet edilerek mükellefe verilen kendini açıklama imkânının sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan ve ön tespitin şartlarını sağlayan mükellefe verilmediği görülmektedir. Zira bahsi geçen mükelleflere izaha davet yazısı yerine ön tespit yazısı tebliğ edilmekte olup mükelleften herhangi bir izahat talep edilmemekte, ön tespit yazısı ile mükellefe doğrudan izaha davet kurumunun sonuçlarının tebliğ edildiği görülmektedir. Böylelikle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere dinlenilme hakkı tanınmadan, vergi idaresinin sadece mükellef hakkındaki ön tespitlere dayanarak vergi ziyayı şüphesini kesinliğe ulaştırdığı ve bu doğrultuda mükellefin vergi ziyasına sebebiyet verdiği sonucuna vardığı anlaşılmaktadır. İzaha davet kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler ile diğer mükellefler arasında dinlenilme hakkı açısından bu şekilde bir farklılık yaratılmasının izaha davet kurumunun getiriliş amacı ve mantığı çerçevesinde açıklanabilmesi güçtür. Zira izaha davet kurumu ile vergi incelemesine gidilmeden, vergi ziyayı şüphesi bulunan durumların mükellefin izahına başvurularak sonuca bağlanması ve bu sayede vergi gelirin bir an önce hazineye intikal ettirilmesi amaçlanmaktadır. Kurumun adından da anlaşılacağı üzere kurumun temelini mükelleften talep edilen “izah” oluşturmaktadır. İzah talep edilmeyecek bir konunun neden izaha davet kurumu kapsamında değerlendirildiğinin anlaşılması mümkün görünmemektedir. Kaldı ki, mükellef

---

<sup>500</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 59.

hakkında konuya ilişkin olarak vergi incelemesi başlatılması halinde dahi mükellefe dinlenilme hakkı tanınırken izaha davet kapsamında mükellefin bu haktan mahrum bırakılmasının savunma hakkını da ihlal ettiği düşünülmektedir. Ayrıca, izaha davet kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin mükellef aleyhine yaratılan bu ayırksı durumun eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil ettiği belirtilmelidir.

Kanaatimizce, yaratılan bu farklılığın temel sebebi vergi idaresinin iş yükünün neredeyse en yoğun olduğu alan olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında izaha davet kurumunun uygulanmasını daha da hızlı işletebilme gayesidir. Ancak, savunma hakkına ve eşitlik ilkesine önemli ölçüde zarar veren bu düzenlemenin hukuka uygun hale getirilebilmesi için eski şekliyle düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Diğer bir ihtimal ise, daha önce de ifade ettiğimiz üzere halihazırda eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini düşündüğümüz sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının izaha davet kapsamından tamamen çıkarılması ile kaçakçılık suçlarının tamamının kapsam dışında tutulmasıdır.

Son olarak, Alman vergi hukukunda yer alan dinlenilme hakkının benzerinin Türk vergi hukukunda da benimsenerek vergi incelemesi öncesinde zorunlu olarak mükelleflere sunulmasının izaha davet kurumuna nazaran daha olumlu sonuçlar doğuracağı inancımızı ifade etmeliyiz. Şöyle ki, Türk vergi hukukunda bu şekilde bir dinlenilme hakkı mekanizması yaratılmış olsaydı izaha davet kurumuna ihtiyaç duyulmayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle, izaha davet kurumu yerine mükelleflere AO'nun 91'inci maddesinde yer aldığı şekilde bir dinlenilme hakkının tanınmasının bir yandan gereksiz vergi incelemesine gidilmesini önleyerek vergi idaresi için emek, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacak olup diğer yandan da vergi mevzuatımızda mükellef haklarının varlığını pekiştirerek mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenini artıracığı yönündeki kanaatimizi bu aşamada belirtmek istemekteyiz.

#### 2.4.4. Ceza Muhakemesi Açısından Sonuçlarının Değerlendirilmesi

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet müessesesinin kural olarak VUK 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına vücut verecek fiillere uygulanmayacağı hüküm altına alınmaktadır. Kanun koyucunun izaha davete ilişkin bu şekilde bir genel kural getirmesi vergiye ilişkin kaçakçılık suçlarının gerek vergi hukuku gerekse ceza hukuku açısından önemi doğrultusunda yerinde bir yaklaşım olarak nitelendirilebilir. Ancak, söz konusu genel kurala sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak bir istisna getirilmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, söz konusu istisna uyarınca kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının her bir belge için 100 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i aşmaması kaydıyla mükelleflerin izaha davet kapsamında değerlendirileceği ifade edilmektedir. Bu istisna kanun koyucunun bahsi geçen miktar ve oranda sahte veya yanıltıcı belge kullanımının kasıt olmaksızın da kullanılabilmesi ön kabulüyle ilişkilendirilebilir.<sup>501</sup> Ancak unutulmamalıdır ki, vergi kaçakçılığında suçun tipikliğini, kastın varlığını incelemek ceza yargısının görevidir. Vergi idaresinin görevi ise vergi kaçakçılığı nedeniyle yaratılmış bir vergi ziyayı olup olmadığının tespitiyle sınırlıdır.

İstisna bir anlamda küçük çapta vergi kaçakçıları için bir fırsat gibi görünüyorsa da, istisna kapsamında yapılacak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespitler neticesinde kendilerine ön tespit yazısı tebliğ edilen mükelleflerin ceza yargılaması açısından konumu maddede düzenleme altına alınmamıştır. Bu da demektir ki, söz konusu ön tespit yapıldığı takdirde artık vergi idaresinin istisna kapsamında dahi olsa vergi kaçakçılığından haberi olmaktadır. VUK'un 370'inci maddesinde veya 519 Sıra No'lu Tebliğ'de ayrıca bir düzenleme yapılmadığı için söz konusu vergi kaçakçılığına ilişkin VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen ihbar yükümlülüğünün genel kural olarak işlevini devam ettirdiği düşünülebilir.<sup>502</sup> Bu durum, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına

<sup>501</sup> Candan, a.g.m..

<sup>502</sup> VUK'un 367'nci maddesi şu şekildedir:

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla

ilişkin hakkında yapılan ön tespit neticesinde kendisine ön tespit yazısı tebliğ edilen mükellefin, izaha davetle sunulan imkândan yararlanmasın Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından Cumhuriyet başsavcılığına da bildirilerek hakkında soruşturma ve kovuşturmanın başlatılması gerekmektedir.<sup>503</sup> Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları kapsamında suçun belirlenmesinin ve yargılama aşamasının ceza mahkemelerinin görevi olması nedeniyle, vergi idaresinin konuya ilişkin olarak suç duyurusunda bulunmak veya mütalaa vermek dışında başka yapabileceği bir işlem bulunmamaktadır.<sup>504</sup>

Anayasa'nın 38'inci maddesi ve TCK'nın 2'nci maddesinde düzenlenen kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi gereği suçlar ve cezalar ancak kanun ile düzenlenebilir.<sup>505</sup> Söz konusu ilke bireyi, devletin keyfi ve aşırı müdahalelerinden korurken, kişi hak ve özgürlüklerinin güvencesini oluşturmaktadır.<sup>506</sup> Bu ilke gereği; TCK'da hukuka uygunluk sebepleri, kusurluluğu etkileyen haller ve şahsi cezasızlık sebepleri düzenlenmiş olup haksızlığın oluşmaması veya cezasızlık halinin oluşması ancak işbu düzenlemeler ile sağlanmaktadır. Vergi hukuku açısından söz konusu düzenlemelere VUK 359'uncu maddesinin c bendinin 2'nci fıkrasında bulunan "*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*" hükmü güzel bir örnek oluşturmaktadır. Bahsi geçen hüküm sayesinde vergi kaçakçılığı suçlarını işlemiş kişilerin VUK'un 371'inci kapsamında yer verilen şartları sağlaması koşuluyla, suç teşkil eden fiillerini vergi idaresine haber vermesi halinde ceza almayacakları düzenlenmiştir.<sup>507</sup> Ancak, aynı sonucu izaha davet kurumu açısından öngören bir kanun hükmünün ise VUK'un 359'uncu maddesine eklenmediği görülmektedir. Kanaatimizce, bu şekilde bir ekleme

---

doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir." Bu noktada, her ne kadar izaha davet kapsamında VUK'un 367'nci maddesinde bahsi geçen bir inceleme sürecinden bahsetmek mümkün değilse de, kanunun konuya ilişkin açık bir cezasızlık nedeni yaratmamasından da bahisle, izaha davette sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımıyla ilgili yapılan ön tespit de inceleme sırasında yapılan suç tespitinden farksız olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle aynı ihbar sorumluluğunun izaha davet için de geçerli olduğu kanaatindeyiz.

<sup>503</sup> Rençber, a.g.m., s. 144.

<sup>504</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme," *AÜHFD*, S. 49 (2000): s. 87.

<sup>505</sup> Cantel/Zafer/Çakmut, a.g.e., s. 46.

<sup>506</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e., s. 44.

<sup>507</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyli, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 212.

yaparak izaha davet kurumu bakımından da cezasızlık nedeni yaratılması konuya ilişkin şüphe ve tartışmaları ortadan kaldıracaktır.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir diğer sonucu ise kıyas ve yorum yasağıdır.<sup>508</sup> Kanunlarda tanımlanan suçların açık ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi zorunluluğu ceza hukukunda kıyasın kullanılamayacak bir kurum olduğunun bir göstergesidir.<sup>509</sup> Hali hazırda TCK'nın 2'nci maddesi de kıyası yasaklamıştır. Açıklamalarımıza bağlı olarak, kıyas yolu ile VUK 370'inci maddesinde düzenlenen istisna bakımından VUK 359'uncu maddesinde bahsedilen şahsi cezasızlık halinin de uygulanması mümkündür değildir.

Öte yandan, VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen ihbar yükümlülüğü bir zorunluluk olup, gerekli ihbarı gerçekleştirilmeyen kamu görevlisi – *ki mevcut durumda Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur* – hakkında TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen “kamu görevlisinin suçu bildirmemesi” suçu bakımından soruşturma ve kovuşturma başlatılması mümkündür.<sup>510</sup> Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin gerekli bildirim yapmakla yükümlü kılınan vergi idaresi çalışanları, her ne kadar izaha davet kapsamında özellikli bir düzenlemeye veya genel düzenlemenin tekrarına yer verilmese de kendilerini baskı altında hissetmelidir; zira belirttiğimiz gibi kanun koyucunun düzenleme gitmemesi, iradesinin soruşturma ve kovuşturma yapılmasının istendiği sonucunu çıkartmaktadır. Bu nedenle ilgili düzenlemenin mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edilebileceği ihtimalinin aksine, söz konusu ihbar riski nedeniyle mükelleflerin izaha davet kapsamındaki vergi kaçakçılığına ilişkin istisnadan olabildiğince imtina edecekleri de düşünülebilir. Ancak, pek tabii ki bu imtina etme durumunun Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun üstüne düşen bildirim yükümlülüğünü, mevcut uygulama ve düzende etkin bir şekilde yerine getirmesi halinde söz konusu olabileceğinin belirtilmesinde fayda görülmektedir.

---

<sup>508</sup> Koca/Üzülmez, a.g.e. s. 48.

<sup>509</sup> A.y.

<sup>510</sup> Rençber, a.g.m., s. 144.



## 2.4.5. Mükellefin Başvurabileceği İdari ve Adli Yolların Saptanması

### 2.4.5.1. İdari Yollar

Mükellefin izaha davet kurumu kapsamında verdikleri beyannameler üzerine tarh edilen vergi ve cezalara karşı başvurabileceği idari çözüm yollarının, vergi hukukunda yer verilen ve aynı zamanda mükellef hakları kapsamında birer hak olarak değerlendirilen<sup>511</sup> pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve cezalarda indirim kurumları açısından değerlendirilerek saptanması gerekmektedir.

Öncelikle, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet kapsamında mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanamayacağı ifade edilmektedir. Bu doğrultuda, kendisine izaha davet yazısı veya ön tespit yazısı tebliğ edilen mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma hakkını kullanması mümkün değildir. Bu durum, idarenin itilama girmeden mükellefin kanuna aykırı davranışını kendiliğinden vergi idaresine bildirmesi koşulunu taşıyan pişmanlık ve ıslah kurumu açısından anlamlıdır. Zira izaha davet kapsamında yapılacak bir ön tespit varlığı halinde mükellef açısından kendiliğinden bildirme koşulunun sağlanamayacağı aşikârdır.

Mükellefin izaha davet kapsamında uzlaşma kurumundan yararlanıp yararlanamayacağı hususu ise 519 Sıra No'lu Tebliğ'de düzenlenmektedir. Tebliğin 7.3'üncü maddesi uyarınca mükelleflerin izaha davet kapsamında kesilen %20 oranındaki indirimli vergi ziyayı cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun açık bırakıldığı belirtilmektedir. Öte yandan, VUK'un Ek 1'inci maddesi ile uyumlu olacak şekilde vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma mümkün olmadığından, tebliğin 6.2'nci maddesinde VUK'un (b) fıkrası kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma yolundan yararlanılamayacağı düzenlenmektedir. Bu noktada, doktrinde izaha davet kapsamında gerçekleştirilecek cezalı tarhiyata ilişkin olarak uzlaşma kurumuna başvurunun mümkün olup olmadığına ilişkin çeşitli tartışmaların açıklanmasının faydalı olacağı

<sup>511</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi," *gib.gov.tr*, Nisan, 2014, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

düşünülmektedir. Bir görüşe göre, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilebilmesi için verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmesi gerektiği ifade edilmekte; izaha davet kapsamında ise *“pişmanlık ve ıslah nedeniyle verilen beyannameye benzer bir beyanname bulunması”* nedeniyle *“kişinin eksik vergisini idarenin zorlamasıyla ancak kendiliğinden tarh ettirdiği”* ifade edilerek izaha davet kapsamında kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma kurumundan yararlanılamayacağı savunulmaktadır.<sup>512</sup> Diğer bir görüş ise, izaha davet kapsamındaki tarhiyatın VUK'un 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen duruma benzer olması nedeniyle tarhiyatın türünü re'sen tarhiyat olarak belirleyerek izaha davet kapsamında uzlaşma kurumundan yararlanmanın mümkün olduğu ifade edilmektedir.<sup>513</sup> Her ne kadar izaha davet kapsamında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak mükellefler açısından mümkün kılınmış olsa da, bizce de, izaha davet kapsamında yapılan tarhiyata ilişkin olarak pişmanlık ve ıslah kurumundakine benzer bir durum söz konusudur. Zira matrahın takdir komisyonu veya inceleme elemanı tarafından belirlenmediği bir durumda re'sen tarhiyatın söz konusu olamayacağı açıktır.

519 Sıra No'lu Tebliğ'in izaha davet yazısını düzenleyen 5.2'nci maddesinde VUK'un 370'inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen indirimli vergi ziyai için cezalarda indirim kurumundan yararlanmanın mümkün olduğu düzenlenmektedir. Bu sefer, 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.2'nci maddesi uyarınca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak da cezalarda indirim kurumundan yararlanmanın mümkün kılındığı görülmektedir.

#### 2.4.5.2 Adli Yollar

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen hak arama hürriyeti uyarınca herkes yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Mükellef haklarından mahkemeye başvuru hakkı da hak arama hürriyetinin bir sonucudur.<sup>514</sup> Bu doğrultuda, izaha davet kurumu kapsamında

<sup>512</sup> Rençber, a.g.m., s.143.

<sup>513</sup> Candan, a.g.m.; Erdem, a.g.m., s. 159.

<sup>514</sup> Burak Pınar, “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı,” *DEÜHFD*, C. 16, Özel Sayı (2014): s. 4357; Avcı, a.g.e., s. 144.

mükellefin hak arama hürriyetini mahkemeye başvuru hakkı ile kullanabilmesi mümkündür. Zira VUK'un 377'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca mükelleflerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmaları mümkün kılınmıştır. Diğer yandan, izaha davet kurumunun aşamalarının idari işlem teorisi bakımından nitelendirilmesi Anayasa'nın 125'inci maddesini gündeme getirmekte olup ilgili madde uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemlerine yargı yolunun açık olduğu ifade edilmektedir. Böylelikle, izaha davet kapsamında adli yolların saptanmasında öncelikle izaha davet kapsamında verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı tartışılacak olup daha sonra ise Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun mükellefin izahını yeterli bulmayarak reddetmesi işlemi ele alınacaktır.

VUK'un 378'inci maddesi uyarınca mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmaları mümkün kılınmamıştır. Uygulamada ise dava haklarını saklı tutmak amacıyla mükelleflerin beyannamelerini ihtirazi kayıt koyarak verdikleri görülmektedir.<sup>515</sup> Vergi mevzuatında mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname vermelerine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte İYUK'un 27'nci maddesinde "ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler" ifadesine yer verilerek bir anlamda vergi hukukunda beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının kabul edildiği ifade edilebilir.

İzaha davet kapsamında verilecek beyannamelere ihtirazi kayıt koyulup koyulamayacağı konusu ise çeşitli tartışmaları beraberinde getirmektedir. Bir görüşe göre, mükellefin yaptığı izahı yeterli bulması, beyannamesinin hukuka uygun olduğu ve vergi ziyana sebebiyet vermediği düşüncesinde olması halinde izaha davet kapsamında ihtirazi kayıtlı beyanname vermesinin önünde hiçbir engel bulunmamaktadır.<sup>516</sup> Böylelikle mükellef ihtirazi kayıt sayesinde dava açma hakkını saklı tutmuş olmaktadır. Diğer bir görüş ise bahsi geçen ihtirazi kaydın izaha davet sonucu verilen beyannamelere konulamayacağı yönündedir. Bunun da nedeni olarak, ihtirazi kaydın

<sup>515</sup> Cenker Göker ve Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme," *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3 (2017): s. 84.

<sup>516</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 84; Rençber, a.g.m., s. 143.

izaha davet kurumunun amacıyla uyuşmadığı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına ilişkin yerleşik içtihadı gösterilmektedir.<sup>517</sup> Ancak ilgili yerleşik içtihadın, VUK'un 378'inci maddesinin “*mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumu*” olduğu ifade edilmektedir.<sup>518</sup>

İhtirazi kayıt vergi kanunlarında düzenlenen bir beyan şekli olmamakla birlikte mükellefin izaha davet kapsamında vereceği beyannamesine ihtirazi kayıt koymasına engel bir düzenleme de ilgili mevzuatlarda bulunmamaktadır. Diğer yandan, ihtirazi kaydın sadece zamanında verilen beyannamelere konulabileceğine ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme de bulunmamaktadır.<sup>519</sup> Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru üzerinde verdiği 27.02.2019 tarihli Genel Kurul kararında ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine açılan davanın reddini mülkiyet hakkının ihlali olarak nitelendirmektedir.<sup>520</sup> Bu çerçevede, mükellefin izaha davet karşısında hak arama hürriyetinin ve mülkiyet hakkının korunabilmesi adına kanaatimizce ihtirazi kayıtla beyanname vermesi ve bu beyannamelere karşı dava açabilmesi mümkündür. Ancak, her ne kadar ihtirazi kayıtla söz konusu beyannamelerin verilebilmesinin mümkün olduğu düşünülse de uygulamada vergi dairelerinin ihtirazi kayıtla verilen beyannameleri kabul edip etmeyeceği belirsizliğini korumaktadır.

Her durumda izaha davet kapsamında verilen beyannameler üzerine kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açılmasının ise mümkün olduğunu belirtmemiz gerekmektedir.<sup>521</sup>

İzaha davet kapsamında başvurulabilecek adli yolların saptanması hususuna ilişkin olarak değerlendirilmesi gereken diğer bir konu ise mükellefin izahının Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yeterli bulunmayarak reddedilmesi işlemine

<sup>517</sup> Candan, a.g.m.; Bayraklı/Hatipoğlu, a.g.m., s. 580-581.

<sup>518</sup> Göker/Yılmazoğlu, a.g.m., s. 94.

<sup>519</sup> A.g.m., s. 92.

<sup>520</sup> Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., K. 2015/15100, K.T. 27.02.2019, Yayımlanma Tarihi: 03.04.2019.

<sup>521</sup> Rençber, a.g.m., s. 143.

karşı dava açılıp açılmayacağıdır. Bu noktada, konuya ilişkin olarak çalışmamızın birinci bölümünde yer verdiğimiz izaha davet kurumunun idari işlem teorisi bakımından hukuki niteliğine ilişkin açıklamalarımızdan faydalanılacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümün ilgili kısmında da ifade edildiği üzere<sup>522</sup>, izaha davet kurumunun idari işlem teorisi bakımından nitelendirilmesi hususu izaha davet sonucu gerçekleştirilen işlemlerin idari yargıda iptal davasına konu edilip edilemeyeceğinin belirlenebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, yetkili idari makamın değerlendirmelerini içeren yani izahın yeterli bulunmamasına ilişkin olarak alınan idari kararın, başka bir ifadeyle izahın reddi işleminin, hukuki niteliği idari işlemin özellikleri çerçevesinde incelenmiş olup; söz konusu idari kararın, idari bir makam tarafından kamu gücü kullanılarak ve kamu yararı amacı ile tek yanlı biçimde alındığı görülmektedir. İlgili idari karar, izaha davet edilen kişinin hukukunda değişiklik yapma gücünü haizdir. Zira, mükellefin ilgili idari karar sonucu hareketsiz kalması hakkında vergi incelemesi başlatılması veya takdir komisyonuna sevk edilmesi sonuçlarını doğurmaya elverişlidir. Bu da söz konusu idari kararın, yani izahın reddi işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) bir idari işlem olduğu anlamına gelmektedir.

Böylelikle, kanaatimizce, izahın reddi işlemi olarak da ifade edilen söz konusu idari kararda idari işlemin unsurları açısından sakatlık bulunması halinde izahın reddi işleminin tek başına iptal davasına konu edilebilmesi mümkündür.<sup>523</sup> Bu doğrultuda, izahın reddi işleminin idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu, amaç bakımından incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

İdari işlemin unsurları; yetki, şekil, sebep, konu ve amaçtır.<sup>524</sup> İdari işlemin hukuka uygun olarak yapılması ve geçerli bir işlem olarak kabul edilmesi, söz konusu unsurların herhangi birinde sakatlık bulunmamasına bağlıdır.<sup>525</sup>

<sup>522</sup> Bkz. 34-41.

<sup>523</sup> Aynı doğrultuda bkz. Bayraklı/Hatipoğlu, a.g.m., s. 586.

<sup>524</sup> İlgili unsurlara İYUK'un 2'nci maddesinde yer verilmektedir.

<sup>525</sup> Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 339.

Yetki, idari makamların kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade açıklamaları ile idari işlem tesis edebilme güç ve yeteneğini ifade etmektedir.<sup>526</sup> İzaha davet kurumu kapsamında yapılan izahın yeterli bulunmayarak izahın reddi işlemini yapmakla yetkili kılınan merci Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur.

Şekil, idari makamın, idari işlemi yapabilmesi için takip etmesi gereken usul ve yöntem ile işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi ifade etmektedir.<sup>527</sup> İzahın reddi işleminin şekil unsurunu yetkili komisyonun değerlendirme sonucunu yazılı şekilde mükellefe tebliğ etmesi gerekliliği oluşturmaktadır.

Sebeplere, idari işlemlerin “kendilerinden önce gelen ve nesnel kurallarla belirlenmiş” dayanağıdır.<sup>528</sup> Diğer bir ifadeyle, sebep, idareyi bir idari işlemi yapmaya sevk eden saiktir. İdarenin, tesis ettiği idari işlemleri hukuka uygun ve gerçek bir sebebe dayandırma zorunluluğu bulunmaktadır.<sup>529</sup> İzahın reddi işlemi açısından sebep unsurunu VUK’un 370’inci madde hükmü ile yetkili komisyonun mükellefin vergi ziyana sebebiyet verdiği ilişkin değerlendirmesidir.

Konu, idari işlemin doğurduğu hukuki sonuç, hukuk düzeninde meydana getirdiği değişikliktir.<sup>530</sup> Her idari işlemin meşru ve mümkün bir konusunun olması gerekmektedir.<sup>531</sup> İzahın reddi işleminin konu unsuru bizzat izahın reddedilmesidir.

Amaç, idari işlemde beklenen nihai sonuç, gaye olarak tanımlanmaktadır.<sup>532</sup> Doktrinde idari işlemlerin genel ve değişmez amacının kamu yararı olduğu ifade edilmektedir.<sup>533</sup>

<sup>526</sup> Günday, a.g.e., s. 124; Candan, a.g.e., s. 130; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 353. Ayrıca bkz. Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/567, K.2007/81, KT. 28.02.2007, *Danıştay Dergisi*, S. 116, s. 218; Danıştay 7. Dairesi, E. 2012/4237, K. 2012/7610, KT. 21.12.2012, *Danıştay Dergisi*, S. 133, s. 366.

<sup>527</sup> Onar, a.g.e., s. 307-308.

<sup>528</sup> Özay, a.g.e., s. 454; Günday, a.g.e., s. 138.

<sup>529</sup> Candan, a.g.e., s. 160. Candan, burada hukuka uygun sebep ile gerçeğe uygun sebep arasındaki farkı “Sebebin hukuka uygun olması, idarenin işlemi dayandırdığı sebebin, kanunda o işlemin tesisi için dayanabileceği öngörülen sebep ya da sebeplerden olması demektir. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması ise, varlığının, usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş bulunmasını anlatır.” ifadelerine yer vererek açıklamaktadır. Candan ayrıca idarenin, idari işlemi dayandırdığı sebebin hukuka uygunluk ve gerçeğe uygunluk şartlarını bir arada sağlaması gerektiğinin; aksi takdirde işlemin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacağına da altını çizmektedir.

<sup>530</sup> Günday, a.g.e., s. 143; Candan, a.g.e., s. 164.

<sup>531</sup> Onar, a.g.e., s. 312.

Bu noktada, açık bir tanımı bulunmayan kamu yararı kavramından ne kast edildiğinin anlaşılması zor olmakla birlikte, bu anlamın nesnel kurallara göre belirlenmesi elzemdir.<sup>534</sup> Bunun yanı sıra, kanunlarda idari işlemler için özel ve somut amaçlar da öngörülebilir.<sup>535</sup> Ancak kanunda özel bir amaca yer verilmiş olsa dahi, idare hukukunun prensipleri gereği idari işlemler bakımından bu amaçların da kamu yararını sağlamak gayesiyle gerçekleştirilmesi gerektiği aşıkardır. Zira, özel amacın kanun tarafından tanımlanmış kamu yararı olduğu kabul edilmektedir.<sup>536</sup> Bu doğrultuda izahın reddi işleminin amaç unsuru, izaha davet kurumunun amacı olan ziyaa uğradığı düşünülen verginin hazineye intikalini sağlamaktır.

İzahın reddi işlemine karşı açılacak dava bakımından görevli ve yetkili mahkemenin de belirtilmesi gerekmektedir. Görev kısaca *“bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini”* ifade etmektedir.<sup>537</sup> Buna göre, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6’ncı maddesi uyarınca izahın reddi işlemine karşı açılacak davada idari yargı kolunda yer alan mahkemelerden vergi mahkemeleri görevlidir. Yetki ise bir uyuşmazlığa hangi yerdeki görevli mahkemenin bakması gerektiğini belirlemektedir.<sup>538</sup> İYUK’un 37’nci maddesi uyarınca izahın reddi işlemi için yetkili mahkeme ise izahın reddi kararını veren Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun oluşturulduğu Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetleme Kurulu Başkanlığının bağlı bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Son olarak, İYUK’un 7’nci maddesi uyarınca izahın reddi işlemine karşı dava açma süresi ilgili ret kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gündür.

<sup>532</sup> Onar, a.g.e., s. 316; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 413; Özay, a.g.e., s. 499; Günday, a.g.e., s. 145.

<sup>533</sup> Günday, a.g.e., s. 146; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 414; Candan, a.g.e., s. 166; Gözübüyük/Tan, a.g.e., s. 340; Akıllıoğlu, a.g.m., s. 20. Ayrıca bkz. Danıştay 5. Dairesi, E. 1976/8097, K. 1978/744, KT. 06.03.1978, *Danıştay Dergisi*, S. 32-33, s. 407.

<sup>534</sup> Özay, a.g.e., s. 500.

<sup>535</sup> Günday, a.g.e., s. 146; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e., s. 414; Akıllıoğlu, a.g.m., s. 20.

<sup>536</sup> Akıllıoğlu, a.g.m., s. 20.

<sup>537</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 662.

<sup>538</sup> A.g.e., s. 665.

## SONUÇ

Devletin, vergi gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına sebebiyet verebilecek mükellef davranışları – *vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı* – ile vergiye uyumun tam anlamıyla sağlanmasındaki güçlük nedeniyle, vergi gelirlerini güvence altına alabilecek veya vergiye uyuma katkısı olabilecek mekanizmalara, çeşitli kurumlara ihtiyacı artmaktadır. Bu doğrultuda, vergi mevzuatlarında vergi gelirlerini yakından ilgilendiren çeşitli değişiklikler yapma eğilimi gözlenmektedir. Gerekli koşulların sağlanması halinde mükelleflere indirimli vergi ziyası cezası ödeme imkânı sağlayan izaha davet kurumu da bu eğilimin bir sonucudur.

2016 yılında vergi hukuku mevzuatımıza giriş yapan ve 2017 yılında uygulanmaya başlayan izaha davet kurumunun, hukuk düzeni açısından yeni bir kurum olması nedeniyle çeşitli açılardan incelenmesi mükelleflerin ve vergi idaresinin karşılaşılabileceği olası sorunları tespit etmek adına önemlidir. Bu doğrultuda çalışmamızın amacını; öncelikle izaha davet kurumunun vergi hukukundaki yerini kurumun genel çerçevesi, kanunlaşmaya giden tarihsel süreci, amacı, hukuki niteliğini kapsayan izaha davet kurumu hakkında genel bilgiler ile ortaya koymak ve kurumun kapsamını, yetki unsurunu, uygulanma koşullarını, sonuçlarını vergi hukukuna hakim birtakım Anayasal ilkeler ve mükellef hakları bakımından inceleyerek mükelleflerin ve vergi idaresinin karşılaşılabileceği olası sorunları tespit etmeye yönelik eleştirel bir bakış açısıyla kurumun yapısal bir analizini sunmak şeklinde özetleyebiliriz.

Çalışmamızda ana hatlarıyla izaha davet kurumu, uygulama şekli itibarıyla, vergiyi ziyaa uğrattığından şüphelenilen mükelleflerin belli koşullar altında konuya ilişkin olarak izahta bulunmaya davet edilmeleri neticesinde, yapacakları izahın değerlendirilme sonucuna göre mükelleflere birtakım imkânlar sağlayan yeni bir kurum olarak tanımlanmıştır. Buna göre, izaha davet sürecinin vergi idaresinin bir mükellef hakkında vergi incelemesine başlamadan veya mükellefi takdir komisyonuna sevk etmeden önce verginin ziyaa uğradığına işaret eden emarelere rastlaması halinde bir ön tespit yaparak mükellefi ön tespitte bulunduğu hususa ilişkin izaha davet etmesiyle başladığı ifade edilmiştir.



İzaha davet kurumunun düzenlendiği VUK'un 370'inci madde hükmü, kuruma ilişkin sadece genel bir çerçeve çizmesi yönüyle eleştirilmiştir. Zira vergi sisteminde yeni bir kurum olarak yer almasına karşın, madde hükmünde izaha davetin tanımlanmaması ve sadece hangi şartlarda uygulanacağını ifade edilmesi, kanunlaştırma tekniği ve sistematik açıdan doğru bulunmamaktadır. Çalışmamızda izaha davet kurumunu meydana getiren "izah" ve "davet" kelime grubunun ifade ettiği anlama ilişkin inceleme ve değerlendirmelerimiz dikkate alındığında; hukuki perspektiften bakıldığında kavramsal olarak izaha daveti vergi idaresinin, mükellefi belli bir konuda açıklama yapmaya çağırması olarak tanımlamanın mümkün olduğu kanaatini taşımaktayız.

Diğer yandan, VUK'un 370'inci maddesinde izaha davet kurumunun genel bir çerçevesinin çizilmesinin sonucu olarak 519 Sıra No'lu Tebliğ'de izaha davet kurumunu nitelendiren ifade şekli de idarenin kuruma atfettiği anlam açısından önemli olup, idarenin ilgili tebliğde "*yeni bir müessese*" olarak ifade ettiği izaha davet kurumuna, müessese kelimesine dair incelemelerimizden yola çıkarak, sorun çözme yöntemi anlamı yüklediği düşünülmektedir. Ancak söz konusu durum, sadece idarece şüphe duyulan ve buna bağlı olarak sorun olarak nitelendirilen bir durumda gerçek bir sorunun çözüldüğünden bahsetmenin isabetli olmayacağından bahisle tarafımızca eleştirilmiştir. Bu eleştirimiz neticesinde ise, aslında, vergi idaresinin ziyaa uğratılan vergilerin tahsilinin zor veya mümkün olamayacağı ön kabulüyle belirlediği ziyaa uğratılan vergilerin tahsili sorununu, izaha davet kurumuyla çözmeye çalıştığı sonucuna ulaşılmıştır.

İzaha davet kurumunun anlaşılmasında, düzenlendiği madde hükmünün çerçeve bir hüküm olması nedeniyle lafzının yeterince açık olmaması sonucu, kanun koyucunun kanun hükmünü ortaya koyduğu sıradaki gerçek iradesi ve amacını araştıran tarihsel yorum yönteminin ön plana çıktığı ifade edilmiştir. Bu nedenle, izaha davet kurumunun kanunlaşmasına giden tarihsel süreci; sırasıyla dönemin ekonomik ve politik konjonktürü, meclis ve kanunlaşma süreci ve kurumun uygulanması amacıyla çıkarılan 519 Sıra No'lu Tebliğ etrafında inceleme konusu yapılmıştır. Dönemin ekonomik ve politik konjonktürüne ilişkin ortaya koyduğumuz veriler ve bu doğrultuda yaptığımız

değerlendirmeler ışığında, izaha davet kurumunun kanunlaşmasına giden süreçte vergi gelirlerinde yaşanan düşüşün önemli bir ekonomik etken olduğu sonucuna varılmıştır.

Meclis ve kanunlaşma sürecinde ise izaha davet kurumu açısından meclis gerekçelerinin önemine vurgu yapılarak; kurumun, kanun tasarısında mükelleflerin görüşlerine başvurabilme ve vergiye gönüllü uyumu artırma amacıyla yer verildiği ifade edilirken ilgili tasarıya verilen muhalefet şerhleri de inceleme konusu yapılmıştır. Tarafımızca, izaha davet kurumunun kanunlaşma sürecine dair getirilen en temel eleştiri, kurumun ihdas edildiği 6728 sayılı Kanun'un bir torba kanun olması hususuna ilişkindir. Mevzuatta hukuki bir dayanağı dahi bulunmayan torba kanunların hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu düşüncemiz neticesinde bir torba kanun ile ihdas edilen izaha davet kurumunun temelini başta bu sebeple sağlam olmadığının vurgulanması gerekmektedir.

İzaha davet kurumunun VUK'da düzenleme yeri de ayrıca tartışma konusu yapılmış olup, konuya ilişkin doktrinde yer verilen çeşitli görüşler açıklanmıştır. Bu doğrultuda, kanun koyucu tarafından vergi ziyai cezasının ödenmesine olan etkisi ön plâna çıkarılarak "*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*" başlığı altında yer verildiği düşünülen izaha davet kurumunun sistematik olarak düzenlendiği yeri doğru bulmakla birlikte, bizce, izaha davet kurumunun vergi cezasını azaltan bir sebep olarak karşımıza çıkması bakımından ilgili başlığın cezalarda indirim ve izaha davet kurumlarını kapsayacak şekilde tekrar isimlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda izaha davet kurumunun amacı üzerine de kapsamlı bir değerlendirmeye yer verilmiştir. Bu kapsamda öncelikle, izaha davet kurumunun her ne kadar ihdas edildiği kanunun amacı doğrultusunda yatırım ortamını iyileştirmeye katkı sağlayacağı ifade edilse de kurumun ekonomide etki ettiği alanın sınırlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda tek başına bu iyileştirmeye katkı sağlayamayacağını düşünmekteyiz. Öte yandan, çalışmamızda, izaha davete benzer uygulamaların kurum yasal bir dayanağa kavuşmadan önce de vergi idaresi tarafından uygulandığı hususuna yer verilmiş olup, bu açıdan bakıldığında izaha davet kurumunun amacının zaten

süregelen vergi idareleri uygulamalarının kanuni bir zemine oturtulması olduğu sonucuna varmaktayız.

İzaha davet kurumunun asıl amacının ortaya koyulabilmesi adına kanun hükmü, mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ, 519 Sıra No'lu Tebliğ ve doktrin bir arada incelenmiştir. Bu doğrultuda, izaha davet kurumunun amacı dört başlık altında tespit edilerek, bu amaçlardan her ne kadar izaha davet ile idare ve mükellef arasındaki uyumsuzlukların azaltılabileceği kabul edilebilir görünse de diğer amaçlar çalışmamızda eleştiri konusu yapılmıştır. İdarenin izaha davet kurumu sayesinde zamanını daha etkin ve verimli alanlara harcama amacı izaha davetin vergi idaresine kazandıracığı iş yükünün belirsiz olması; mükellefin olayların gerçek mahiyetinin tespitine katkısının artırılması amacı mükellefin herhangi bir baskı hissetmeden konuya ilişkin izahta bulunmasının beklenemeyeceği ve bu nedenle izah neticesinde ortaya çıkan sonucun gerçek mahiyetin ortaya çıkması mı yoksa idare tarafından istenilen mahiyete ulaşılması mı olduğunun şüpheli olması nedenleriyle tarafımızca eleştirilmiştir.

İzaha davetin vergiye gönüllü uyumu artırma amacı ise vergiye gönüllü uyum kavramı ayrıca inceleme konusu yapılarak ele alınmıştır. Bu doğrultuda, izaha davet kurumunun vergiye gönüllü uyumu artırma amacının tespit edilmesinin oldukça güç olduğu ve bu nedenle uygulamanın yaygınlaşmasını ve zamanla geleceği noktanın incelenmesini gerektirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak çalışmamızda detaylı şekilde açıklanan nedenlerle, izaha davetin, mükellef nezdinde hem vergiye gönüllü uyumu artırma hem de azaltma gücünü haiz olması nedeniyle vergiye gönüllü uyumu artıracığına olan inancımızın düşük olduğunu belirtmemiz gerekir.

Çalışmamızda izaha davetin amacına ilişkin yaptığımız tüm açıklama ve değerlendirmeler ışığında, izaha davetin asıl amacını vergi alacağının tahsilini daha hızlı şekilde sağlamak ve olası vergi incelemeleri nedeniyle tahsile giden sürenin artmasını engellemek olduğu kanaatini taşımaktayız.

İzaha davet kurumunun hukuki niteliği belirlenirken konu öncelikle idari işlem teorisi bakımından ele alınmış olup, kurumun sahip olduğu aşamalardaki işlemler ayrı

değerlendirilerek ön tespit ve izaha davet yazısının icrai olmayan işlemlerden hazırlık işlemi olduğu, izahın reddi işleminin ise icrai bir idari işlem olduğu sonucuna varılmıştır. Daha sonrasında ceza hukukunda müeyyideye etki eden gönüllü vazgeçme, önödeme ve etkin pişmanlık kurumlarıyla karşılaştırılan izaha davet kurumunun ilgili kurumlarla bazı benzer noktaları bulunsa da özünde farklı oldukları gerekçesiyle hukuki nitelik açısından farklı oldukları ifade edilmiştir.

İzaha davet kurumunun hukuki niteliğini belirlemek amacıyla, asıl olarak, tarha hazırlayıcı ön işlemler olan yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi faaliyetleri ile idari çözüm yolları olan pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, hata düzeltme ve cezalarda indirim kurumlarıyla karşılaştırılmasından yararlanılmıştır. Bu karşılaştırmalar sonucunda, sayılan kurumlarla önemli benzerlikleri bulunan izaha davet kurumunun hukuki niteliği idari çözüm yolu olarak tespit edilmiştir. Şöyle ki, kendine özgü özellikleri olmakla birlikte, bir kurumun hukuki niteliği belirlenirken, yer aldığı hukuk alanının sahip olduğu kanuni sınıflandırmanın göz önüne alınması gerektiği kanaatindeyiz. Bu nedenle, doktrinde sui generis olduğu ifade edilse de bizce, izaha davetin mevcut vergi hukuku sisteminde bir yere konumlandırılması gerektiği inancındayız. Bu doğrultuda, izaha davet kurumunu vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak nitelendirmekteyiz. Ancak bir idari çözüm yolu olarak izaha davetin daha çok idare açısından verginin tahsili sorununa çözüm ürettiğinin de altını çizmeliyiz. Zira bu noktada, diğer idari çözüm yollarının aksine mükellef için kullanılacak bir hak, yani izaha davet hakkından söz etmenin mümkün olmadığı düşüncesindeyiz. Böylelikle, her ne kadar izaha davet kurumunu bir idari bir çözüm yolu olarak nitelendirsek de bu nitelendirmenin daha çok vergi idaresi açısından geçerli olduğunu; mükellef açısından ise ilgili nitelendirmeye izaha davet kurumuna ilişkin bir başvuru hakkı tanımaması nedeniyle şerh düşülmesi gerektiğini savunmaktayız.

İzaha davet kurumunun yapısal analizini ortaya koyduğumuz çalışmamızın ikinci kısmında ilk olarak kurumun kapsamı konu, kişi ve zaman bakımından ele alınmıştır. Bu doğrultuda, kurumun konu bakımından kapsamını belirleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığında olduğu ifade edilmiş, mülga 482 Sıra No'lu Tebliğ'in aksine 519

Sıra No'lu Tebliğ'de konuya ilişkin vergi ziyayı kavramı ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin istisna dışında herhangi bir belirleme yapılmadığı ifade edilmiştir. Ancak, bu belirlemenin yeterli olmadığı kanaatindeyiz. Bizce, vergi ziyayı olduğu düşünülen her konunun izah gerektirecek nitelikte olmadığından hareketle izaha davetin konu bakımından kapsamı için en azından “izaha gereklilik” kıstasını temel alan objektif bir ölçüt belirlenmesi gerekmektedir.

İzaha davet kurumunda yetki unsuru ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu özelinde tartışılırken, ilgili makamların sahip oldukları yetki bağlı yetki – takdir yetkisi ayrımında vergi hukukuna hakim birtakım Anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda, Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet kapsamındaki düzenleme yetkisi, kanunun çizdiği çerçeve ve konularla sınırlı olmak üzere idareye tanınan bir takdir yetkisi olarak nitelendirilmiştir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığının izaha davet kapsamına ilişkin kanunla düzenlenmesi gereken temel unsurları da ilgili tebliğ ile düzenlemesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Kaldı ki, bu durum yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini de ihlal etmektedir. Ayrıca, kanun koyucunun da kapsam itibariyle Bakanlığa tanımış olduğu düzenleme yetkisinin, çalışmamızda açıklanan sebeplerle, idareye neredeyse sınırsız bir takdir yetkisi verdiğini ve bu durumun mükelleflerin hukuki güvenliklerini önemli ölçüde zedelediğini ve vergide belirlilik ilkesini ihlal ettiğini de belirtmeliyiz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı sahip olduğu düzenleme yetkisi kapsamında, ön tespiti gerçekleştirecek yetkili mercii Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu olarak belirlenmiştir. Bakanlığın mercii tayinine ilişkin sahip olduğu söz konusu takdir yetkisinin uygulamaya yönelik ve uzmanlık gerektiren bir konuya ilişkin olması nedeniyle vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmediği belirtilmiştir. Çalışmamızda ayrıca ilgili komisyonun düzenleniş şekli ve görevlerine ilişkin açıklamalara da yer verilmiş olup, komisyonun Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı özelinde ayrı ayrı oluşturulması değerlendirme aşamasında mükellefler açısından eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edebileceği yönünde eleştirilmiştir. Bu noktada önerimiz, Hazine ve Maliye Bakanlığının tekrar düzenleme yaparak özellikle eşitlik

ilkesi çerçevesinde mükelleflerin hukuki güvenliklerini sağlayacak, usul ekonomisine ve verimliliğe daha çok katkıda bulunacak bir komisyon şeklini benimsemesidir.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun yetkisi çalışmamızda iki farklı açıdan ele alınarak, bu kapsamda yetkili kişilerin komisyona bilgi, bulgu, veri intikal ettirme konusundaki yetkileri ve komisyonun mükellefi izaha davet etme - *veya ön tespit yazısı gönderme* – yetkisi inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda ilk olarak, doktrinde, yetkili kılınan kişilerin elde ettikleri bulguları Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna iletme noktasında bir takdir yetkisi bulunduğu ilişkin görüş açıklanmıştır. Bu şekilde bir takdir yetkisinin kabul edilmesi halinde ise bu durumun mükellefler açısından yatay adalet ayırımına ters düşerek eşitlik ilkesini ihlal edeceği belirtilmiştir. Ancak, kanaatimizce, yetkili kılınan kişilerin konuya ilişkin takdir yetkisi olduğu düşünülmektedir. Zira takdir yetkisi idarenin birden çok hareket tarzından birini seçme konusundaki serbestisi olarak tanımlanmaktadır. Oysaki, yetkili kılınan kişilerin ilgili bilgi, bulgu veya veriyi elde etmeleri halinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna aktarmaları noktasında bir hareket serbestisinden söz etmek mümkün değildir. Burada “elde etme” haline, ilgili komisyona “intikal ettirme” davranışının bağlı yetki çerçevesinde bağlandığı düşünülmektedir.

Komisyonun mükellefi izaha davet etme - *veya ön tespit yazısı gönderme* – yetkisinin türü belirlenirken ilk bakışta kanun hükmünün lafzına bakıldığında “*izaha davet edilebilir*”, “*ön tespit yazısı tebliğ edilebilir*” ifadeleri nedeniyle idarenin takdir yetkisi olduğu sonucuna varmak mümkünse de bu irdelemenin normun asıl amacını göz ardı etmek anlamına geleceği düşünülmektedir. Bu doğrultuda, konuya ilişkin yetkinin türü tespit edilirken, normun amacının belirlenerek normun amacına ulaşmada belirli yani kişiden kişiye değişmeyen bir yolunun olup olmadığının saptanması ölçütü kullanılmıştır. Böylelikle, izaha davetin amacı vergiyi ziyaa uğrattığı düşünülen mükelleften bir an önce vergi aslını tahsil ederek, vergi incelemesine kıyasla daha kısa sürede hazineye vergi geliri sağlamak şeklinde belirlenerek vergi ziyasına sebebiyet verdiği düşünülen mükellefler için kurumun amacına hizmet eden tek sonucun ilgili mükelleflerin izaha davet edilmesi – *mükelleflere ön tespit yazısı gönderilmesi* – olduğu kanısına varılmaktadır. Buna göre, izaha davet kapsamında bir ön tespit varlığı

halinde ilgili komisyonun izaha davet etmeye – *ön tespit yazısı göndermeye* – ilişkin bağı yetkisi bulunduğu düşünülmektedir. Kaldı ki, komisyonun konuya ilişkin takdir yetkisi olduğunun kabulü halinde dahi eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği ve bu aykırılık için gerekli olan haklı bir nedenden de bahsedilemeyeceği için hakkında ön tespit yapılan mükelleflerin hepsinin izaha davet edilmeleri gerekmektedir. Konuya ilişkin önerimiz, izaha davet etme yetkisinin – *ön tespit yazısı gönderme yetkisinin* – takdir yetkisi olarak değerlendirilme ihtimalini tamamen ortadan kaldırabilmek adına VUK’un 370’inci maddesindeki “*izaha davet edilebilir*” ifadesinin “*izaha davet edilir*”, “*ön tespit yazısı tebliğ edilebilir*” ifadesinin ise “*ön tespit yazısı tebliğ edilir*” şeklinde değiştirilmesi şeklindedir.

Çalışmamızda detaylı bir şekilde izaha davetin uygulanma koşullarına da yer verilmiştir. Buna göre mükellef hakkında ön tespit yapılarak izaha davet kurumundan yararlanabilmeleri için ilgili mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ile mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Son olarak ise, mükellefe izaha davet yazısının ya da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı durumunda ön tespit yazısının tebliğ edilmesi de kurumun uygulanması için gerekli koşullardan biri olarak değerlendirilmiştir.

İzaha davetin uygulanması için bir önkoşul niteliğinde olan ön tespite ilişkin 519 Sıra No’lu Tebliğ’de yer alan tanımı üzerinden bazı açıklama ve tespitlerde bulunulurken, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamındaki ön tespitler üzerinde ayrıca durulmuştur. Zira kanun değişikliği sonrasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı halinde yapılacak ön tespitler neticesinde mükellef artık izaha davet edilme imkânına sahip olmayıp, herhangi bir açıklama şansı kalmayan mükellefe doğrudan ön tespit yazısı gönderilmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının ön tespitin konusunu oluşturabilmesi için gerekli şartlar sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmemesi veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmamasıdır. Söz konusu şartlar

doktrinde, iyi niyetli mükellefler açısından eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ve kötü niyetli mükellefleri vergi kaçırma konusunda teşvik ettiği gerekçeleriyle eleştirilmekte olup bizce de bu eleştiriler yerindedir. Öte yandan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin yapılacak ön tespitlerde VTR'lerden yararlanılıp yararlanılamayacağı da çalışmamızda eleştiri konusu yapılmıştır. Bu doğrultuda, vergi idaresinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespitlerinde VTR'leri esas almasının yerinde olmadığı düşünülmektedir. Zira VTR'lerin esas alınarak varsayımlar üzerinden mükelleflere ön tespit yazıları yollamak hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca, vergi idaresinin bu şekildeki iradesi tamamen tahsilat odaklı olduğu için mükellef odaklı idare anlayışına da uygun değildir. Bu nedenle, konuya ilişkin olarak önerimiz, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak izaha davet imkânının tekrar düzenlenmesi veya konunun tamamen izaha davet kapsamından çıkarılması gerektiğine yöneliktir.

Son olarak izaha davet kurumunun sonuçlarına yer verdiğimiz çalışmamızda, kurumun sonuçları ilgili olduğu ölçüde mükellef hakları çerçevesinde değerlendirme konusu yapılmıştır. İzaha davet edilen mükellefin kendisine tanınan 30 günlük hak düşürücü süre içerisinde VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında yer alan her türlü delili de kullanabileceği izahını yapması halinde karşılaşılabileceği iki ihtimal bulunmaktadır. Bunlar Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından izahın yeterli bulunması ya da izahın yeterli bulunmaması veya idareyi doğrular nitelikte olmasıdır. İlk ihtimalde, mükellefin izahının yeterli bulunması halinde vergi ziyanına sebebiyet vermediği anlaşılan mükellef nezdinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. Kanaatimizce bu ihtimal izaha davet kurumunun vergi hukukuna en önemli katkısıdır. Şöyle ki, normalde vergi incelemesi ile görece uzun bir zaman dilimi geçtikten sonra ulaşılabilecek aynı sonuca mükellefin izahı sayesinde çok daha kısa sürede ulaşılmış olmaktadır. Bu nedenle, söz konusu ihtimalin kurum açısından en olumlu sonucu doğurduğu düşünülmektedir. Diğer ihtimalde ise izahın yeterli bulunmaması veya idareyi doğrular nitelikte olması halinde mükellefe ilgili değerlendirme sonucu tebliğ edilerek, izaha davet kurumu vergi ziyanına sebebiyet verdiği kanaatine ulaşılan mükellefe VUK'un 370'inci maddesinde yer alan şartları sağlayarak 30 gün içinde beyannamesini vermesi durumunda %20 indirimli vergi ziyayı



cezası imkânı sunmaktadır. Bu durum, kötü niyetli mükellefi ödüllendirdiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Kanaatimizce de izaha davet kurumu ile izahı yeterli olmayan mükelleflerin bu şekilde bir avantaj sağlaması, kanunlara uygun davranarak vergisini zamanında ödeyen iyi niyetli mükellefler açısından eşitlik ilkesine aykırı bir düzenlemedir.

Mükellefin izahta bulunması hususuna ilişkin olarak çalışmamızda, ayrıca, mükellefin yapacağı izah kapsamında vergi idaresine vereceği her türlü bilgi ve belgenin vergi mahremiyeti kapsamında korunması gerektiği de vurgulanmıştır. Ancak bu noktada, KVKK'nın ilgili hükmü neticesinde söz konusu bilgi ve belgelerin kişisel veri de ihtiva etmesi halinde mükelleflerin konuya ilişkin KVKK hükümlerince korunmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

İzaha davet edilen mükellefin izahta bulunmaması durumunda ise yetkili komisyon mükellef hakkında izaha davet konusu edilen ve ziyaa uğradığına ilişkin şüphe duyulan vergi tutarını beyan etmesi gerektiğine karar vermekte ve bu değerlendirme sonucunu mükellefe tebliğ etmektedir. Bu durumda, izahta bulunmayan mükellef ile izahta bulunan ve yetkili komisyon tarafından vergi ziyana sebep olduğu tespit edilen mükellefin karşılaştığı sonuçlar aynıdır. İzahta bulunmayan mükellefe indirimli vergi ziyayı cezasından yararlanabilmesi için ikinci bir şans verildiği düşünülmektedir. İzahta bulunmama durumu, çalışmamızda, susma hakkı kapsamında da değerlendirilmiş olup ilgili AİHM içtihatları doğrultusunda mükellefin kullandığı susma hakkının bir cezai yaptırım sonucuna bağlanmaması neticesinde izaha davet kurumu açısından susma hakkının ihlal edilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Kanun değişikliği sonrasında farklılık arz etmesi nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında izaha davet kurumunun sonuçlarına ayrıca yer verilmiştir. Bu doğrultuda, hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespit yapılan mükellefe yetkili komisyon tarafından izaha davet yazısı yerine ön tespit yazısı gönderilerek mükellef izaha davet edilmeden doğrudan izaha davet kurumunun sonuçlarıyla muhatap olmaktadır. Bu durum, çalışmamızda Alman Vergi Usul Kanunu'nda mükellefe bir idari işlemin

muhatapı olmadan önce vergi idaresine konuya ilişkin olarak kendi bakış açısını açıklama fırsatı veren dinlenilme hakkı kapsamında inceleme konusu yapılmıştır. Bu doğrultuda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı kapsamında mükellefe dinlenilme hakkı tanınmamasının mükellefin savunma hakkını ihlal ettiği ve eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Kanaatimizce, yaratılan bu farklılığın temel sebebi vergi idaresinin en yoğun olduğu alanda iş yükünü azaltma gayesidir. Ancak, savunma hakkına ve eşitlik ilkesine zarar veren bu düzenlemenin eski şekliyle düzenlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Diğer bir önerimiz ise, daha önce de ifade ettiğimiz üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının izaha davet kapsamından tamamen çıkarılarak kaçakçılık suçlarının tamamının izaha davet kurumunun kapsam dışında tutulmasıdır.

Bu noktada ayrıca, izaha davet kurumu yerine Alman vergi hukukunda yer alan dinlenilme hakkının Türk vergi hukukunda da benimsenerek vergi incelemesi öncesinde zorunlu olarak mükelleflere tanınması önerimizi de belirtmeliyiz. Bu şekilde bir dinlenilme hakkının izaha davete nazaran daha olumlu sonuçlar doğuracağını düşünmekteyiz.

İzaha davet kurumunun ceza muhakemesi açısından sonuçları kapsamında ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin mükellefe ön tespit yazısı gönderilmesi durumunda VUK'un 367'nci maddesi doğrultusunda ihbar yükümlülüğü doğacağı ve konunun ceza yargılamasına taşınması gerektiği düşünülmektedir. Her ne kadar ceza yargılamasına ilişkin olarak izaha davet özelinde herhangi bir düzenleme yapılmamış olsa da pişmanlık ve ıslah kurumunda olduğu gibi söz konusu vergi kaçakçılığı fiilinin bir cezasızlık nedeni olarak da düzenlenmediği görülmektedir. Bu nedenle önerimiz, izaha davet kurumu kapsamında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ceza yargılama sürecinin işletilmemesi için tıpkı pişmanlık ve ıslah kurumu açısından düzenlendiği şekliyle VUK'un 359'uncu maddesinde bir düzenlemeye yer verilmesidir. Aksi takdirde, bu kapsamda bir cezasızlık nedeni bulunmadığı için konuya ilişkin ceza yargılaması sürecinin işletilmesi gerektiği kanaatini taşımaktayız.

Son olarak İzaha davet kapsamında mükellefin yararlanabileceği adli ve idari yollar doktrinde yer alan görüşlere de yer verilerek saptanmış olup, bu doğrultuda mükellefin idari çözüm yollarından pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmasının mümkün olmadığı, diğer yandan uzlaşma veya cezalarda indirim kurumlarından yararlanma imkânının ise mükellefe tercihli şekilde verildiği ifade edilmiştir. Hak arama hürriyeti ve mükellef haklarından mahkemeye başvuru hakkı doğrultusunda adli yollar saptanırken ise öncelikle, izaha davet kurumu kapsamında verilen beyannamelere doktrinde aksi görüşler bulunmasına karşın tarafımızca ihtirazi kayıt konulabileceği savunulmuş olup, izahın reddi işleminin icrai nitelikte bir idari işlem olması nedeniyle tek başına iptal davasına konu edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Kısaca, başta izaha davet kurumunun vergi hukukunda yeni bir kurum olması nedeniyle, ilerleyen zamanlarda uygulamanın sıklaşmasıyla da birlikte gerek vergi idaresi gerekse mükellefler açısından ortaya çıkabilecek olası sorunların yaptığımız inceleme ve değerlendirmelerle sınırlı olmayacağına ilişkin düşüncemizi de son olarak belirtmek istemekteyiz.

## KAYNAKÇA

- Akdağ, Hale. "Gönüllü Vazgeçme," *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* C.3, S. 2 (2013): 91-126.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler," *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* C.9, S. 1-3 (Ekim, 1989): 11-22.
- Akkaya, Mustafa. "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısında Konumu," *Vergiden Kaçınmasının Önlenmesi*, ed. Billur Yaltı, 25-45. İstanbul: Beta Basım, 2014.
- Akkaya, Mustafa. "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme," *AÜHFD*, S. 49 (2000): 85-96.
- Aktan, Coşkun Can. *Anayasal Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Aktan, Coşkun Can. "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı," "*Yeni*" *Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Perspektifler*, ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici, 168-182, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012.
- Akyılmaz, Bahtiyar. *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2019.
- Allingham, Michael G ve Agnar Sandmo. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics*, C.1 (1972): 323-338.
- Alm, James, Roy Bahl ve Matthew N. Murray. "Tax Structure and Compliance," *The Review of Economics and Statistics*, C.72, S.4 (Kasım, 1990): 693-613.
- Altundiş, Mehmet. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi," *Ankara Barosu Dergisi*, C.65, S..1 (2007): 168-179.
- Arıkan, Cengiz. *Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2011.
- Arslan, Cem Barlas. *Vergi Uygulamasında Torba Kanunlar* Ankara: Siyasal Kitabevi, 2017.
- Arslan, Cenk Murat. "Buyurun İzaha," *Vergi Dünyası*, S. 433 (Eylül 2017): 64-74.

- Avcı, Orçun. *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2019.
- Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği,” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7 (2016): 183-207.
- Bakırcı, Fahri. “Yasama Sürecinin Hızlandırılması ve Sakıncaları,” *Kanun Yapma Tekniği*, ed. Yener Üner, 21-61, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayını, 2016.
- Baki, Ensar. “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık,” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S.2 (2016): 27-56.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi,” *Hukuk Güvenliği*, ed. Ece Göztepe, 189-238 Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2015.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma,” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi C.XXV*, S. 2 (2018): s. 309-337.
- Başaran Yavaşlar, Funda ve Oytun Canyaş. “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı,” *Vergi Dünyası*, S. 443 (Temmuz, 2018): 6-24.
- Başaran Yavaşlar, Funda. ““İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar,” *İKÜHFD C.16*, S.2 (2017): 83-95.
- Bayar, İbrahim. “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları,” *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı, 31-71 İstanbul: Beta Basım, 2015.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Mehmet Hatipoğlu. “İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması,” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.9*, S.2 (2018): 561-592.
- Bıyan, Özgür. “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet””, *Bilanço* (Temmuz-Ağustos-Eylül 2016): 46-49.
- Bozdoğan, Doğan ve Cuma Çataloluk. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler,” *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, C.6, S.1 (2018): 42-56.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlık. “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi,” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi C.5*, S.1 (2018): 57-68.
- Candan, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Canyaş, Oytun. *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*. Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012.

- Canyaş, Oytun. “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar,” *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı (İstanbul: Beta Basım, 2015) 160-203.
- Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. *Türk Ceza Hukukuna Giriş*. İstanbul: Beta Basım, 2011.
- Ceyhan, Alaattin ve Ertuğrul Turan. “Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi,” *Vergi Raporu*, S. 235 (Nisan 2019): 30-49.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” *AÜHFD*, C. 37, S. 1 (1982): 129-151.
- Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi,” *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 1 (1984): 171-182.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çelikkaya, Ali. “Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması Çabaları: Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişikliklerin Analizi,” *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, ed. Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, 113-130 Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Burcu Güneş. “Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi,” *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, S.17 (2019): 12-29.
- Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Elif Ayşe Şahin İpek. “Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri,” *Sosyoekonomi C. 27, S. 39* (2019): 223-244.
- Didinmez, İrem. *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Didinmez, İrem ve Erdem Seçilmiş. “İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri,” *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi C.18, S.2* (2018): 105-128.
- Doğan, Alper ve Melih Kabayel. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması,” *Vergi Raporu*, S. 224 (Mayıs 2018): 58-66.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020, 279.
- Erdem, Tahir. “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet”,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 347 (Ağustos 2017): 150-161.
- Erdem, Tahir. *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

- Erginay, Akif. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2010.
- Erkut, Celal. *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Yayınları, 1990.
- Göker, Cenker. *Yönlendirici Vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Gözler, Kemal. *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2011.
- Gözler, Kemal. *İdare Hukuku Cilt I*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. *İdare Hukuku Cilt I – Genel Esaslar –*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- Gutmann, Daniel. “Defining Tax Avoidance,” *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, ed. Billur Yaltı, 13-24 İstanbul: Beta Basım, 2014.
- Günday, Metin. *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi, 2004.
- Güneş, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008.
- Gür, Esra. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü: İzaha Davet Müessesesi,” *Social Science Studies Journal* C.4, S. 28 (2018): 6499-6506.
- Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs,” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 10, no. 37 (Ocak, 2019): 1-23.
- Haspolat, Evren. “Yasamadan Yürütmeye İktidar Devri Olarak Torba Yasa,” *Alternatif Politika* C.8, S.2, (Nisan, 2016): 404-449.
- Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı. “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler),” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 23, Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı (2018): 759-772.
- Hindriks, Jean ve Gareth D. Myles, *Intermediate Public Economics* Cambridge, MA: The MIT Press, 2006.
- İba, Şeref. “Ülkemizde “Torba Kanun” ve “Temel Kanun” Uygulamaları,” *Ankara Barosu Dergisi* S.1, (2011): 197-202.
- İtişgen, Rezzan. *Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı*. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2013.
- James, Simon ve Clinton Alley. “Tax Compliance Self-Assesment and Tax Administration,” *Journal of Finance and Management in Public Services* C.2, S..2 (2000), 27-42.

- Kağıtçıoğlu, Mutlu. “Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?,” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 30 S. 134 (Ocak, 2018): 115-152.
- Kalabalık, Halil. “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi,” *GÜHFD*, C. 1, S. 1 (1997): 172-211.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *DEÜHFD* C.15, S. Özel Sayı (2013): 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme,” *DEÜHFD* C.12, S. 2010 özel sayı (2012): 3-26.
- Karakoç, Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi,” *DEÜHFD* C.16, S. 2014 özel sayı (2015) 3637-3739.
- Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması,” *DEÜ Hukuk Fakültesi Sermaye İşletmesi*, Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, S. 81 (1997): s. 455-493.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997.
- Karataş Durmuş, Neslihan. *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Karatepe, Şükrü. “İdarenin Takdir Yetkisi,” *Türk İdare Dergisi*, S. 392 (Eylül, 1991): 63-121.
- Kırbaş, Sadık. *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998.
- Kirchler, Erich ve Ingrid Wahl. “Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance,” *Journal of Economic Psychology*, C.31 (2010), 331-346.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Koç, Özgür Emre. “Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi,” *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular*, ed. Mustafa Taytak ve İsmail Ciğerci 267-290 Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Kumkale, Rüknettin. “Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi,” *Terazi Hukuk Dergisi* C.12, S.135 (Kasım 2017): 119-120.



- Kumrulu, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim,” *Danıştay Dergisi*, S. 72-73 (1989): 8-26.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri,” *AÜHFD*, C. 36, S.1 (1979): 147-162.
- Kumrulu, Ahmet. *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*. Ankara, 1989.
- Manhire, Jack T. “Tax Compliance As a Wicked System,” *Florida Tax Review* 18, S. 6 (2016), 235-274.
- Marandu, Edward E., Christian J. Mbekomize ve Alexander N. Ifezue. “Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations,” *International Journal of Economics and Finance* C.7, S.9, (2015): 207-218, <http://dx.doi.org/10.5539/ijef.v7n9p207>.
- Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. *Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019.
- Nadaroğlu, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım, 1992.
- Narter, Recep ve Ercan Sarıcaoğlu. “Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları,” *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S..1 (2016): 119-136.
- OECD, “Total tax revenue”, in *OECD Factbook 2015-2016: Economic, Environmental and Social Statistics*. Paris: OECD Publishing, 2016, <https://doi.org/10.1787/factbook-2015-85-en>.
- Oğuzman, Kemal ve Nami Barlas. *Medeni Hukuk*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011.
- Onar, Sıddık Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*. İstanbul: Hak Kitabevi, 1966.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- Öncü, Kerem. *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*. Ankara: Seçkin Yayınları, 2019.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Özay, İl Han. *Günüşığında Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.

- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2011.
- Özgenç, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı,” *DEÜHFD*, C. 16, S. Özel Sayı (2014) 4355-4397.
- Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 352 (Ocak 2018): 136-149.
- Saban, Nihal. “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik,” XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen 14-16 Mayıs 1998, *MÜMAUM*, S. 12 (2000): s. 65-79.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım, 2019.
- Safran, Sedat. “Vergi Hukukunda Yeni Bir Düzenleme: İzaha Davet,” *İstanbul Barosu Dergisi* C.92, S.1 (Ocak 2018): 32-42.
- Sağır, Harun. “Vergiye Gönüllü Uyum Müessesesi Olarak İzaha Davet ve İzaha Davetin Vergi İncelemelerine Etkisi,” *Vergi Dünyası* C.36, S. 425 (Ocak 2017): 94-97.
- Saygın, Özgür. *Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.
- Serim, Nilgün. “Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı,” *AKÜ İİBF Dergisi* C.XVII, S.1 (Haziran 2015): 141-156.
- Soydan, Başar. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- Susam, Nazan ve Nagihan Oktayer. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005).” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* C.21, S.2 (Haziran, 2007): sayfa numarası.
- Şahin, Cumhuri. *Ceza Muhakemesi Hukuku I*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu,” *DEÜHFD*, C. 15, S. 1 (2014): 29-40.
- Şenyüz, Doğan. Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 2020.
- Teziç, Erdoğan. “Torba Kanun,” *Kanun Yapma Tekniği*, ed. Yener Üner, 335-342. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları 2016.

- Toroslu, Nevzat ve Haluk Toroslu. *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2019.
- Tunçer, Mehmet. “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye,” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.57, S.3, (2002): 107-128.
- Ünsal, Hilmi. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler,” *SDÜİİBFD*, C. 8, S.3 (2003): 27-48.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu,” *GÜHFD*, C. 15, S. 3 (Temmuz, 2011): 363-390.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,” *SÜHFD*, C. 14, s. 1 (2006): 217-285.
- Yaltı, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 119 (Ağustos, 1998): 98-118.
- Yaltı, Billur. “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (A) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu,” *Vergi Dünyası*, S. 285 (Mayıs, 2005): 24-33.
- Yaltı, Billur. “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı,” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 332, (Mayıs, 2016): 52-57.
- Yıldırım, Zübeyr. *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- Yılmaz, Enes. “Suçun Özel Bir Görünüş Şekli Olarak Gönüllü Vazgeçme,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C.65, S. 4 (2016): 2553-2603.
- Yılmaz, Güneş ve Özgür Biyan. “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi,” *Vergi Dünyası* C.37, S. 433 (Eylül 2017): 27-28.
- Yücesoy, Ayşe Aslı. “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı,” *TBB Dergisi*, S. 135 (2018): 151-184.

### İnternet Kaynakları:

- Alpaslan, Mustafa. “Vergi Suçu ve Vergi Tekniği Raporları,” *muhasabetr.com*, 14 Aralık, 2012, [http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/082/#\\_ftn3](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/082/#_ftn3) (Erişim Tarihi: 10.12.2020).
- Aydın, Hasan. “Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler,” *vergidosyasi.com*, 30 Ocak, 2018, <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/> (Erişim Tarihi: 10.12.2020).

- Biyan, Özgür. ““İzaha Davet” Müessesesinin Detayları Belirlendi,” *ozgurbiyan.com*, Ağustos, 2017, <http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/> (Erişim Tarihi: 18.04.2020).
- Candan, Turgut. “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet,” 15 Ağustos, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>. (Erişim Tarihi: 20.04.2019)
- Doğrusöz, Bumin. “İzaha Davet,” *Dünya Gazetesi*, 23 Ağustos, 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101> (21.04.2019)
- Doğrusöz, Bumin. “İzaha Davet ve Olası Sorular,” *Dünya Gazetesi*, 10 Ağustos, 2017 <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986> (Erişim Tarihi: 25.11.2020).
- Ergin, Numan Emre. “İzaha davet 1 Eylül’de başladı, ama...” *Dünya Gazetesi*, 13 Eylül 2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381>. (Erişim Tarihi: 13.03.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi,” *gib.gov.tr*, Nisan, 2014, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (Erişim Tarihi: 02.01.2021).
- Gelir İdaresi Başkanlığı “Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya (2009 Bazlı) Göre Esneklikleri (2003-2019), [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_4.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_4.xls.htm) (Erişim Tarihi: 16.01.2020).
- Kagan, Julia. “Tax-to-GDP Ratio,” *Investopedia*, 14 Temmuz, 2019, <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-to-gdp-ratio.asp> (Erişim Tarihi: 04.01.2020).
- OECD, “Tax revenue” (indicator), <https://doi.org/10.1787/d98b8cf5-en> (Erişim Tarihi: 04.01.2020)
- Özdemir, Özge. “10 Başlıkta Türkiye Ekonomisi’nin 2016 Karnesi,” *BBC News Türkçe*, 30 Aralık, 2016, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-38443279>. (Erişim Tarihi: 25.01.2020).
- “Turizm Geliri 2016’da Yüzde 29,7 Azaldı,” *BBC News Türkçe*, 31 Ocak, 2017, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-38808081>. (Erişim Tarihi: 25.01.2020).
- Akıllıoğlu, Tekin. “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması,” *idare.gen.tr*, 11 Ağustos, 2004, <https://www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm> (Erişim Tarihi: 28.12.2020).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “İzah”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).

- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Davet”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Müessese”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Emare”, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Bilgi,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Bulgu,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, “Veri,” <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.08.2019).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Gerekçesi,” <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2019).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/728) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu”, Sıra Sayı: 404, C.4, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf> (Erişim Tarihi: 13.10.2019).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Görev ve Yetkiler,” <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler> (Erişim Tarihi: 28.05.2020).
- Yanar, Mükerrerem. “İzaha Davet (Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?),” *Mondaq*, 18 Nisan, 2018, <https://www.mondaq.com/turkey/tax-authorities/693288/304zaha-davet--vergi-304ncelemesi-mi-304zaha-davet-mi> (Erişim Tarihi: 24.05.2019).
- 4 sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.4.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2020).

### **Yargı Kararları:**

- Anayasa Mahkemesi, E. 1996/5, K.1996/26, K.T. 26.06.1996
- Anayasa Mahkemesi, E. 1966/11, K. 1966/44, K.T. 29.11.1966
- Anayasa Mahkemesi, E.1967/54, K.1968/12, K.T. 18.04.1968
- Anayasa Mahkemesi, E. 976/1, K. 976/38, KT. 25.05.1975.
- Anayasa Mahkemesi, E. 1990/29, K. 1991/37, K.T. 15.10.1991.

- Anayasa Mahkemesi, E. 1997/78, K. 1998/9, K.T. 15.04.1998.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2002/8, K. 2003/47, K.T. 04.06.2003.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2004/26, K. 2004/51, KT. 15.04.2004.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2011/37, K. 2012/69, K.T. 17.05.2012.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2012/27, K. 2012/173, K.T. 08/11/2012.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2013/67, K. 2013/164, K.T. 26.12.2013.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2019/16, K. 2019/15, K.T. 14.03.2019.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2006/124, K. 2009/146, K.T. 15.10.2009.
- Anayasa Mahkemesi, E. 1965/45, K. 1966/16, K.T. 15.07.1963
- Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003.
- Anayasa Mahkemesi, E. 2001/36, K. 2003/3, K.T. 16.01.2003
- Anayasa Mahkemesi, E. 1996/75, K. 197/50, K.T. 25.05.1995.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1972/2, K. 1973/10, KT. 14.04.1973.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E. 1985/80, K. 1985/71, KT. 03.05.1985.
- Danıştay 4. Dairesi, E. 88/4887, K. 91/3142, KT. 16.10.1991.
- Danıştay 5. Dairesi, E. 1976/8097, K. 1978/744, KT. 06.03.1978.
- Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/567, K.2007/81, KT. 28.02.2007.
- Danıştay 7. Dairesi, E. 2012/4237, K. 2012/7610, KT. 21.12.2012.
- Danıştay 10. Dairesi, E. 987/1159, K. 987/1458, KT. 01.07.1987.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2007/49, K. 2008/249, KT. 18.04.2008.
- İzmir 3. Vergi Mahkemesi, E.2013/599, K.2013/1652, K.T. 18.12.2013.
- Uyuşmazlık Mahkemesi, E. 1988/2, K. 1989/1, KT. 20.02.1989.