

**İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN İZAHA DAVET  
MÜESSESESİNİN UYGULANMA ŞEKLİ VE SONUÇLARI  
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**THE INSTITUTION OF INVITATION TO EXPLANATION  
FROM ADMINISTRATIVE REMEDIES, METHOD OF  
APPLICATION AND EVALUATION OF RESULTS**

**Ömer BATUR\***

**Mehmet Ümit YUSUFOĞLU\*\***

**ÖZ**

İzaha davet müessesesinin uygulanmasına, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2018 yılında fiilen başlanmış olup, 2019 yılında bir takım mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. Çalışmamızda, izaha davetin mahiyeti, idarece yapılacak muhtemel işlemler ve mükelleflerce verilen düzeltme beyanlarının dava konusu edilip edilemeyeceğine ilişkin tartışmalara yer verilerek değerlendirmelerde bulunulacaktır. Diğer taraftan, mükelleflerin izaha davet edilmelerine dayanak alındığı durumlarda vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi hususu adil yargılanma ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Ayrıca, izaha davetin mükellefler ve idare nezdindeki olumlu tarafları ile izaha davet sonuçlarını içeren sayısal veriler analiz edilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İdari Çözüm Yolu, İzaha Davet, İhtirazi Kayıt, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Vergi Tekniği Raporu, Adil Yargılanma ve Savunma Hakkı.

---

Makalenin Geliş Tarihi : 06.05.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 06.10.2021

\* Danıştay Tetkik Hâkimi, Eski Vergi Müfettişi  
omer.batur@danistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0002-2616-5087

\*\* Danıştay Tetkik Hâkimi  
mehmet.umit.yusufoglu@danistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0002-1244-1546

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

## ABSTRACT

The implementation of the invitation to explanation, was actually initiated by the Tax Inspection Board in 2018, and some legislation changes were made in 2019. In our study, discussions will be made about the character of the invitation to explanation, possible transactions to be made by the administration and whether the correction statements given by taxpayers can be the subject of litigation. On the other hand, tax technique reports, which is the basis for inviting taxpayers to explanation, the non-notification of reports will be evaluated within the framework of the fair trial principle. In addition, the positive sides of the invitation to explanation before the taxpayers and the administration and numerical data including the results of application will be analyzed.

**Keywords:** Administrative Remedies, Invitation to Explanation, Reservation, Fake or Misleading Documents, Tax Technique Reports, Fair Trial And Right to Defense.

## GİRİŞ

İzaha davet müessesesi, 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinde “İzaha Davet” başlığı altında yeniden düzenleme yapılarak vergi sistemine ihdas edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 370’inci maddesinin son fıkrada hükmünde, ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu amaçla, 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılarak usul ve esaslar belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 07/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı 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 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesi yeniden düzenlenmiş, mükelleflerin söz konusu maddede yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanma usul ve esaslarına ilişkin değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler nedeniyle 30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 519 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmış ve 482 No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

İzaha daveti düzenleyen 370'inci maddenin gerekçesinde<sup>1</sup>, pişmanlık hükümlerinin vergi ziyaına sebebiyet veren fiillerin mükelleflerce kendiliğinden idareye bildirilmesi halinde uygulandığı, ancak herhangi bir surette idarenin ıttılama giren olaylarda uygulanmadığı, idarenin harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükelleflerin görüşlerini alabilmesi için izaha davet müessesesinin düzenlendiği, bu kapsamda izaha davet ile vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlandığı hususlarına yer verilmiştir. Tebliğ'de<sup>2</sup> de buna paralel olarak, idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli alanlara yönltilmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespitinde mükelleflerin katkıda bulunması ve akabinde vergiye gönüllü uyumun artırılmasının amaçlandığı vurgulanmıştır.

Kanunun sistematığı açısından değerlendirildiğinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının, "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı üçüncü kısmının, "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Maddenin gerekçesine bakıldığında, pişmanlık müessesesinden yola çıkılarak, idarenin herhangi bir şekilde idarenin ıttılama giren durumlar için mükellefin görüşüne başvurulmasını sağlayacak bir müessese ihdas edilmesinin amaçlandığı göz önüne

<sup>1</sup> <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

<sup>2</sup> 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 482 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (mülga)

alındığında, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunan hallerde indirimli (%20) vergi ziyayı cezası ile gecikme zammı oranındaki izah zammının ödenmesi öngörüldüğünden, düzenlemenin sistematik açıdan uygun bir yerde konumlandırıldığını düşünmekteyiz. Ayrıca, vergi ziyasının bulunması ihtimaline yönelik vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden yahut yargı aşamasından önce uygulandığı ve vergiye gönüllü uyumun amaçlandığı hususları nedeniyle izaha davetin bir idari çözüm yolu olarak nitelendirilmesinin uygun olduğu kanaatindeyiz. Diğer taraftan, söz konusu emareler mükellefle muhatap olmadan harici doneler üzerinden edinildiği için izaha davet kapsamında mükellefin görüşüne başvurulduğundan bilgi toplama yöntemine de kısmen benzetilmektedir. Çünkü, izaha davet edilen mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden görüşü alınarak verginin ziyaa uğratılıp uğratılmadığı tespit edilmeye çalışılarak verginin indirimli vergi ziyayı cezası ile tahsili amaçlanmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde ise izaha davetin sui generis<sup>3</sup> bir nitelikte olduğunu söylemek mümkündür.

## 1. İZAHA DAVETİN KAPSAMI

İzaha davetin uygulanması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu VUK Genel Tebliğ’de izaha davet konuları 16 ayrı başlık altında belirlenmişti. Ancak, 2019 yılında yapılan değişiklik nedeniyle 482 No’lu VUK Genel Tebliğ’in ilga edilmesiyle beraber, yeni düzenlemeleri içeren 519 No’lu VUK Genel Tebliği’nde izaha davet kapsamına giren konular ayrıntılı olarak belirlenmemiş olmakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin Kanun’da yer alan özellikli hususlara açıklanmış olup diğer konular genel olarak ifade edilmiştir. Eski düzenlemede yer alan konu başlıkları, her ne kadar yeni düzenlemede ayrıca belirtilmemiş olsa da muhtemel izaha davet konularına yol gösterici olması bakımından bu çalışmada açıklanacaktır.

<sup>3</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, S. 433, s. 8.

Buna göre, mülga 482 No'lu VUK Genel Tebliğde yer alan konu başlıkları aşağıdaki gibi olup, Çalışmamızın II. bölümünden itibaren yeni düzenleme kapsamında izaha davetin usul ve esasları açıklanacaktır:

**a.** Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin çapraz analizleri neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**b.** Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyannameleri karşılaştırılarak satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**c.** Mükelleflerin yıllık beyannameleri ile muhtasar ve prim hizmet beyannameleri karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**ç.** Diğer kurum ve kuruluşlardan edinilen bilgilerle asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları,

**d.** Mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerindeki, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**e.** Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1-b maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/3 maddesine göre, tam mükellef kurumların kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**f.** Geçmiş yıl zararlarının mahsubuna yönelik şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar

vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**g.** Elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**ğ.** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisna şartlarında ihlal bulunduğuna yönelik ön tespit bulunanlar,

**h.** Örtülü sermaye yönünden ön tespit bulunan mükellefler,

**ı.** Dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte, aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**i.** Ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyanamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyanamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları,

**j.** Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**k.** Gayrimenkullerinde değer artışı kazancı elde edenlerin tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**l.** Kira geliri elde ettiği anlaşılabilirler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılabilirlerden gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**m.** Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki

haller hariç) kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100.000,00 TL'yi (2021 yılı için 109.000,00 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükellefler izaha davet edilirler.

Yukarıda yer alan izaha davet hususları incelendiğinde; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bunlara bağlı olarak katma değer vergisinin kapsama alındığı anlaşılmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesinde vergi türüne yönelik herhangi bir kısıtlama bulunmazken, 482 No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen söz konusu başlıklar eleştirilmekteydi.<sup>4</sup> Anılan Tebliğ'i mülga eden 519 No'lu VUK Genel Tebliği'nde ise böyle bir sınırlamaya gidilmemiştir.

## 2. İZAHA DAVET EDİLME ŞARTLARI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesi hükmüne istinaden, izaha davet müessesesinden faydalanabilmek için, mükellef hakkında izaha davet edilecek hesap dönemine ilişkin vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, ayrıca mükellef tarafından ziyaa uğratılan verginin bulunduğuna ilişkin ön tespit tarihine kadar mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

İdare tarafından mükellefler hakkında yapılan ön tespitlerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerden kaynaklanmaması gerekir. Diğer taraftan, ön tespit konusunun, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinden kaynaklanması halinde mükellefin izaha davet kapsamına alınması için,

- 1- Sahte veya yanıltıcı belgelerdeki toplam tutarının, bir takvim yılında 100.000,00 TL'yi (2021 yılı için 109.000,00 TL) geçmemesi veya
- 2- Bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması gerekir.

<sup>4</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 10.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

Burada yer alan 100.000,00 TL'lik tutar, mezkûr Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında her yıl artırılmak suretiyle uygulanır.

Örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

(X) Ltd. Şti. hakkında 2018 hesap dönemine ilişkin yapılan inceleme sonucunda sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde, 2018/Nisan döneminde (X) Ltd. Şti. tarafından (Y) Ltd. Şti. adına düzenlenen sahte faturaların kullanılmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tutarı vergiler hariç 40.000 TL, 50.000 TL ve 10.000 TL olup, (Y) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL'dir. (Y) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitler doğrultusunda, 2021 yılında izaha davet edileceğini kabul edelim.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (100.000,00 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının (300.000,00 TL) %5'i olan 15.000 TL'yi aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının 2021 yılı için belirlenen 109.000,00 TL sınırını aşmaması nedeniyle, (Y) Ltd. Şti.'nin izaha davet edilmesi ve bu amaçla ön tespit yazısının tebliğ edilmesi mümkündür.

Kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler davet konusu tespitle sınırlı olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Bilindiği gibi, Kanun'un 371'inci maddesi hükmünde yer alan şartlar dahilinde, mükellefler tarafından pişmanlıkla verilen beyannamelerde vergi ziyayı cezası kesilmeyip, sadece geciken her ay ve kesri için pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Bu nedenle, kanunun koyucu, Kanunun 370'inci maddesinde yer alan hüküm ile izaha davet kapsamına alınan mükelleflerin, izaha davet yazısının tebliğ tarihi itibarıyla ön tespit konusu hakkında pişmanlık müessesesinden



yararlanması engellenmiştir. Bu düzenleme, pişmanlık kurumunun doğasına uygun bir sonuçtur.<sup>5</sup>

### 3. İZAHA DAVET ÖNCESİ HAZIRLIK AŞAMASI OLAN ÖN TESPİT İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

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 ve Komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir.

Mükelleflerin izaha davet kapsamına alınabilmeleri için, vergi incelemesine başlanılmamış olması ile takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması hususu; idarece ön tespitin yapıldığı tarihe kadar ve ön tespit konusuna ilişkin olarak, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlama tutanağı tutulmamış veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılmamış olması anlamına gelmektedir.

Ayrıca, mükellef hakkındaki ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükelleflere, izaha davet yazısı tebliğ edilmeyecek olup, ön tespit konusu ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davet yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ön tespit ve izaha davet konusunda yetkili merci ise Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu'dur. Komisyonlar, madde kapsamında ön tespiti yapar, izaha davet yazısını tebliğ edilmek üzere

<sup>5</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 12.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

gönderir ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verirler.

#### **4. İZAHA DAVET KAPSAMINDA İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANLARIN DAVA KONUSU EDİLİP EDİLEMEYECEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İzaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılıp açılmayacağına ilişkin literatürde çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre<sup>6</sup>, izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılabilmesi, mevzuatta bunu engelleyen herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı, 482 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de mükellefin kesilen indirimli vergi zıyaı cezası için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği kabul edilerek kesilen ceza üzerinde tasarrufun mümkün olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşte, mükellef izahının yeterli olduğu inancındaysa, idarenin yaklaşımına uygun şekilde beyannameyi vermesi ancak bu şekilde yapılan idari işlemleri yargı önüne getirme imkânına sahip olması gerektiğinden bahsedilmektedir. Bir diğer görüşte<sup>7</sup> ise 213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacakları; izaha davet üzerine verilen/ tamamlanan/düzeltilen beyannamelelere dayanılarak yapılan tarh ve tahakkuk işleminin açılacak bir idari davada iptalinin istenilmesinin mümkün olmadığı; ancak vergi hatası bulunması durumunda vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili hükümlerinden yararlanarak idari başvuruda (düzeltilme ve şikayet başvurularında) bulunma ve iddiasını yargı yerine taşıyabilme olanağının bulunduğu ifade edilmektedir. Bu görüşte, ihtirazi kaydın özgür irade ile beyan edilmeyen hallerde dava açma hakkının saklı tutulması anlamına gelen bir şerh olduğu ve izaha davet kurumunda ihtirazi kayıt konulmasının Danıştay içtihatlarına aykırı olacağı belirtilmiştir.

<sup>6</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 7.

<sup>7</sup> CANDAN, Turgut, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

İdarenin müeyyideli yazısına istinaden ihtirazi kayıt konularak kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi üzerine açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen kararın<sup>8</sup> gerekçesi aşağıdaki gibidir:

*“Olayda, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında (27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100) ortaya konulan ilkelere uygundur. Bu nedenle, temyize konu kararın ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı dava açılabileceği yolundaki ısrar hükmü Kurulumuzca uygun bulunmuş olup dilekçede ileri sürülen iddialar kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.”*

Yukarıdaki kararda atıf yapılan Anayasa Mahkemesi kararına konu olayda;<sup>9</sup> vergi dairesince, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükelleften yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek bu alımlara isabet eden katma değer vergilerinin tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapılması üzerine başvuru tarafından ihtirazi kayıtla kanuni süresinden sonra düzeltme beyanı verilerek dava konusu edilmiş, davanın başvuru aleyhine sonuçlanması üzerine konu bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda; başvuru tarafından mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olmadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru tarafından, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin

<sup>8</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17/04/2019, E:2019/254, K:2019/323.

<sup>9</sup> Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100.

bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşıldığı, başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Diğer taraftan, idarenin müeyyideli yazısına istinaden ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen kararın<sup>10</sup> gerekçesi aşağıdaki gibidir;

*“Uyuşmazlık hakkında karar verilebilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağıın belirlenmesi gerekmektedir.*

*Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde getirmiş olduğu pişmanlık müessesesiyle vergi ödevinin hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyasına neden olunması durumunda, ilgili vergi mükellefine yeni bir fırsat tanıyarak kimi koşullarla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece vergi mükelleflerini vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirmeyi amaçlamaktadır. Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç ve*

<sup>10</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11/03/2020, E:2019/1545, K:2020/283.

*isteğiyle hareket etmiş olmasıdır. Hukuk düzeninde, "nedamet" duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz.*

*Oysa ihtirazi kayıt, mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesidir. Yani beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu avantajlardan yararlanan davacının beyannameye koyduğu ihtirazi kayıt geçerli olarak kabul edilemeyecektir.*

*Bu bakımdan, davacının Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verdiği beyannameye istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden, Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca davanın incelenmeksizin reddi gerektiğinden ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece yeniden verilecek kararda, dava açılmasına engel bulunmayan dava konusu pişmanlık zamlarının hukuka uygunluğunun değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, dava dilekçesinde kesildiği iddia edilen vergi ziyai cezalarının da dava konusu edildiği belirtilmiştir. Pişmanlık ile ilgili koşulların yerine getirilmesi halinde ceza kesilemeyeceği de gözetildiğinde davacı adına vergi ziyai cezası kesilip kesilmediği hususu araştırılarak vergi ziyai cezası hakkında da hüküm kurulmak suretiyle karar verilmesi gerekmektedir."*

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına konu olayda<sup>11</sup>; başvuru tarafından, mükelleflerin pişmanlıkla yapacakları beyanları ihtirazi kayıt şerhi koyarak yargıya taşımalarının mümkün olduğu belirtilerek mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür. Süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştıran Anayasa Mahkemesi'nin, pişmanlıkla verilen beyanda mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiş olup buna karşı dava açılmasının pişmanlık hâliyle bağdaşmadığı belirtilmiştir. Derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'da düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının başvuruca aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuru aleyhine bozmadığı kanaatine varıldığı gerekçesiyle Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

İzaha davet kurumunda, izahı yerinde görülmeyenlerin beyanlarında düzeltme yapmaması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi öngörülmekte olup, bu durum Kanun'da yer alan düzenleme uyarınca uygulanan bir işlemdir. Bu nedenle, izaha davet kapsamında düzeltme beyanı verilmesi durumu, idarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıt konularak düzeltme beyanı verilen yukarıdaki Danıştay içtihadı kapsamında değerlendirilmesi uygun değildir.

Çalışmamızın ilgili bölümlerinde açıklandığı üzere, izaha davet vergiye gönüllü uyumu amaçlayan idari bir çözüm yoludur. Bu nedenle, izaha davet kapsamında verilen beyanname ihtirazi kayıt konularak dava açılmasının, Kanun'un lafzında izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılmasını açıkça engelleyen bir hüküm yer alması da, Kanun'un ruhuna aykırı düştüğü kanaatindeyiz. Vergi usul

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi, 01/07/2020 tarih ve Başvuru No:2016/70.

hukukunda yer alan pişmanlık müessesesine benzetilerek, idarenin itılama giren olaylar için mükelleflerin görüşüne başvurularak izahı yeterli görülmediği takdirde düzeltme beyanı istenmesini öngören izaha davet kurumu ihdas edilmiştir. Bu bakımdan, ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla verilen beyannameler için yukarıda aktarılan Anayasa Mahkemesi ile Danıştay içtihatlarındaki yorumun, izaha davet kapsamında verilen beyannamelere uygulaması mümkün olabilir. Mükellefler tarafından izahının yeterli olduğu düşünülmesine rağmen idarece yerinde görülmeyerek düzeltme istenmesi ve mükelleflerce vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmemek amacıyla düzeltme beyanı verilmesinin akabinde dava açmak istemeleri halinde, izaha davet kapsamında değil de Kanun'un 344/3'üncü maddesi kapsamında düzeltme beyannamesi verilmesinin daha uygun olacağını düşünüyoruz. Bu durumda, mükellefin kendi izahını yeterli görmesine rağmen idarenin bunu uygun bulmaması karşısında, izaha davet kurumundan faydalanmayarak idarenin yazısını müeyyideli bir yazı olarak değerlendirip, kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında ihtirazi kayıtlı düzeltme yapması mümkün olabilir.

213 sayılı Kanun'un 344/3'üncü maddesinde, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde kesilecek vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanmaktadır. İzaha davet edilen mükellefler tarafından 371'inci maddede düzenlenen pişmanlık müessesesinden yararlanamayacağı açık olmasına karşın, 344/3'üncü madde kapsamında beyanname vermelerine bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda, mükellefler izaha davet kapsamında olmayan söz konusu düzeltme beyannamesini idareye bildirdiğinde, izaha davet komisyonları tarafından mükellefin incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiğine yönelik karar verilerek izaha davet süreci tamamlanmaktadır.

İzaha davet kapsamında verilen beyanlara dava açılmasına ilişkin mevcut bir uyuşmazlık örneği henüz bulunmadığından, yargı mercilerinin konu hakkında herhangi bir içtihadına rastlanmamış olup, tarafımızca güncel kararlardan yola çıkarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Diğer taraftan, idarece izaha davet edilen mükellefin

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

izahının idarece kabul edilmemesi üzerine incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmesi sonucunda yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması da mümkündür.

## **5. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANANLARIN İZAHA DAVET EDİLMESİ**

Çalışmamızın bu başlığı altında, izaha davetin en fazla uygulama alanı bulduğu konu olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma nedeniyle izaha davetin kapsamına alınan mükelleflerin, buna göre işlemlerini sonuçlandırmaları ile vergi incelemesine tabi tutulmalarının ne gibi sonuçlar doğuracağı açıklanacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığına ilişkin emareler bulunan mükellefler hakkında yapılan ön tespitlere istinaden, idare tarafından muhatabına gönderilen izaha davet yazılarının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde izahta bulunulması durumunda, Kanunen aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkacaktır:

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir.

2. Mükelleflerce yapılan izah idare tarafından kabul edilmediği takdirde, değerlendirme sonucunu içeren karar tutanağı mükellefe tebliğ edilir. Anılan yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki "izah zammı"<sup>12</sup> ile birlikte ödenmesi şartıyla, vergi ziyası cezası %20 oranında uygulanacaktır. Bu

<sup>12</sup> 18/01/2019 tarihli Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber, s. 19.



durum, vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir.

İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesine<sup>13</sup> göre, izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde izahla bulunmaları gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi hakkındaki vergi tekniği raporunun sabit olduğu idarece kabul edildiğinden, söz konusu belgelerin yasal deftere intikal ettirilerek katma değer vergisi beyanlarında haksız yere indirim konusu yapıldığından bahisle, mükelleflerin izahlarının Komisyonca uygun görülmesi mümkün görülmektedir. Bu durumda, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunca konunun içeriğine göre, “İzahın Komisyonca Yeterli Bulunmadığı” veya “Muhatabın İzahının Verginin Ziyaa Uğratıldığı Yönünde Olduğu” ara kararları alınarak mükellefe tebliğ edilmekte ve mükellefin izaha davet kapsamında düzeltme beyanı vererek, vergi aslını, vergi aslının %20’si oranındaki vergi ziyayı cezasını ve izah zammını ödemesi beklenmektedir. Mükellef tarafından, ara kararın gereği yerine getirilmediği takdirde, incelemeye veya takdir komisyonuna sevki sağlanmaktadır.

Bahsi geçen ara kararlara istinaden, mükellef tarafından izaha davet kapsamında beyanname verilmek suretiyle gereği yerine getirildiğinde, Komisyon tarafından “İzaha Davet Müessesesine İlişkin Şartların Yerine Getirildiği”<sup>14</sup> yönünde nihai karar alınarak izaha davet süreci tamamlanmaktadır.

Diğer taraftan, izaha davet kapsamında değil de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344/3’üncü maddesi uyarınca kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında %50 vergi ziyayı cezalı beyanname verilmesi mümkündür.

Mükellefler tarafından, 213 sayılı Kanun’un 344/3’üncü maddesi kapsamında beyanname verilmesi ve Ön Tespit ve İzah Değerlendirme

<sup>13</sup> 08/03/2018 Tarih ve 2018/1 Sıra No’lu İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi

<sup>14</sup> Adı geçen Rehber, s. 45.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

Komisyonu'na bildirilmesi veya ön tespit aşamasında düzeltme beyanı verildiğinin Komisyonca anlaşılması halinde; “İzahın Komisyonca Yeterli Bulunduğu”<sup>15</sup> nihai kararı alınmakta, izah süreci tamamlanmakta ve incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir.

İzaha davet edilen mükelleflerin izahı Komisyonca kabul edilmeyip, mükellef tarafından düzeltme beyannamesi verilmemesi halinde incelemeye veya takdir komisyonuna sevki sağlanır. Örneğin sahte fatura kullananlar açısından, sahte faturaların muhteviyatında belirtilen malların gerçekten alındığı, malların nakliyesinin yapıldığı, kullanıldığı, defter kayıtları ile beyanlarına uygun olduğu, ödeme belgelerinin tevsiği vb. gerekçelerle düzeltme beyanı verilmek istenmeyebilir. Mükellef tarafından açıklanan bu hususların, yasal defter ve belgeler üzerinden yapılacak inceleme ile tespit edilmesi gerekir. İddia edilen hususların doğruluğunun araştırılması ise inceleme elemanları tarafından yapılacak vergi incelemesi ile mümkündür. Nitekim, vergi incelemelerindeki maksat, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle, vergi incelemesine sevki sağlanarak iddiaların doğruluğunun araştırılması gerekir.

Diğer taraftan, mezkûr Kanunun 370'inci maddesi uygulamaya girmemiş olsaydı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin, doğrudan vergi incelemesine alınacağı tabiidir. Dolayısıyla kanun koyucu tarafından yapılan bu düzenleme ile mükellefler vergi incelemesine alınmadan, izaha davet kapsamında vergi alacağının doğruluğunun tespit edilmesi sağlanarak vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli alanlara yöneltilmesi amaçlanmıştır.

---

<sup>15</sup> Adı geçen rehber, s. 42.

## 6. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMINDA VERGİ İNCELEMESİ SONUCU MUHTEMEL İŞLEMLER

Mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı yönünden inceleme yapılması halinde uygulanacak muhtemel işlemler bu başlık altında aktarılmaya çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde “İspat Edici Kağıtlar” başlığı altında, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuş; 229'uncu maddesinde ispat edici kağıtlardan faturanın tanımı, “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde yapılmıştır.

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin mükellefler tarafından indirilebileceği hükmünü içermekte olup bu madde hükmünden; gerçek mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen ve gerçek fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği, gerçek bir mal hareketine veya hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen sahte faturalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Mükellefler tarafından yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirilen faturalar ayrıca, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddeleri kapsamında gider veya maliyet olarak dikkate alınmaları dolayısıyla, haklarında yapılacak vergi incelemesinde kullanıldığı tespit edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin maliyet veya gider yönünden

de değerlendirilmesi gerektiğinden, kurumlar veya gelir vergisi yönünden de vergi ziyasının tespit edilmesi muhtemeldir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlar hakkında hapis cezası hükümlenacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, 306 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden, fiilin oluşturduğu suçtan failin sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre tespit edilen vergi suçunun, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde yer alan düzenlemelere göre Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekecektir.

Ayrıca usul yönünden, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351, 353/1, mükerrer 355'inci maddelerine istinaden değerlendirmelerin yapılması gerektiğinden, anılan hükümlere istinaden mükellefler hakkında vergi cezası önerilmesi muhtemeldir.

Mükelleflerin ilgili dönem hesaplarının vergi incelemesine alınması durumunda, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine istinaden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine istinaden yapılacak tarhiyat öncesinde; mükellefler mezkûr kanunun ek 11'inci maddesine istinaden vergi aslı ve buna bağlı vergi ziyayı cezası yönünden tarhiyat öncesi uzlaşmaya girebilir veya mezkûr kanunun 377 ve devamı hükümlerine istinaden vergi mahkemelerinde dava açma yollarına başvurulabilir. Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerine ilişkin 27/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bu kapsamdan çıkarılmış olup, mükellefler artık sadece vergi aslı ve buna bağlı vergi ziyayı cezası yönünden tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilecektir. Ayrıca, 306 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden kasten işlendiğinin tespit edilmesi halinde, 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesine istinaden işlem yapılacağından uzlaşmadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

## 7. ÖN TESPİTİN VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARINA DAYANILARAK YAPILMASININ HUKUKEN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 7.1. Vergi Tekniği Raporunun Tanımı

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde vergi inceleme ve vergi tekniği raporu kavramlarının tanımları yer almaktadır.<sup>16</sup> Mezkûr Yönetmeliğin 52'nci maddesinde, vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre yapılan tespitlere yer verecekleri raporlar sayılmış; 53'üncü maddede ise vergi inceleme raporları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile gelir kanunları uyarınca yapılan vergi incelemeleri sonrasında saptanan hususların ifade edildiği raporlar olarak tanımlanmıştır. İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.

Vergi tekniği raporları ise; 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 olarak nitelendirilmiş ve vergi tekniği raporlarının, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.

Söz konusu raporların tanımı bir mahkeme kararında<sup>17</sup> şu şekilde yapılmıştır: “yürütülmekte olan incelemelerde her türlü delil ve ispat vasıtası toplanarak somut bir şekilde maddi vakıayı ortaya koyan ve/veya birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespitini gerektiren durumlarda, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilecektir. Ayrıca bu raporlar, müteakiben düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacaktır. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere vergi tekniği raporları; içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan,

<sup>16</sup> 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 18/12/2013, E:2013/599, K:2013/1652.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

*ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden raporlardır. Vergi İnceleme Raporu ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur. Bu raporlar tarhiyat önerisi içerebileceği gibi, mükellefin işlemlerinde eleştirilecek herhangi bir husus bulunmaması nedeniyle "Kabul Raporu" olarak isimlendirilen bir nitelik de taşıyabilir. Her halükarda, mükellef hakkında önerilecek tarhiyatlara, vergi inceleme raporlarında yer verilmesi gerekmektedir."*

## **7.2. Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmemesinin Adil Yargılanma ve Savunma Hakkı Bakımından İncelenmesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre, ikmalen ve re'sen tarh olunan vergiler "ihbarname" ile mükelleflere tebliğ edilmekte olup, ihbarnamelerin içermesi gereken asgari unsurlar bulunmaktadır.

İhbarnamenin neleri içermesi gerektiği hususu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "İhbarnamenin Muhteviyatı" başlığı altında 35'inci maddede düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında 12 bent halinde; ihbarnamenin sıra numarasını, tanzim tarihini, verginin nev'ini, mükellefin adını soyadını (tüzel kişilerde unvanını), adresini, vergilendirme dönemini, matrahı, verginin hesabını, miktarını, vergi tarhının icap ettiren sebepleri, dava açma süresini ve şeklini içermesi gerektiği belirtilmiştir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir." hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Kanun'un 108'inci maddesinde "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar." denilmektedir.

Mevzuat hükümlerinin işaret ettiği üzere, asıl olan vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi iken; vergi tekniği raporu, vergi incelemesine konu üçüncü kişiler hakkında bilgiler içerdiği gerekçesiyle uygulamada genellikle ihbarnamelere eklenmemektedir.

Buna göre, 213 sayılı Kanun'un konuya ilişkin hükümlerinde vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi açıkça düzenlenmiştir. Ancak, vergi tekniği raporu açısından bu durum net olmayıp yoruma açıktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun konu hakkındaki güncel kararında<sup>18</sup>; vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, ihbarnamenin geçerliliğini etkilemeyeceği, ihbarnameye dava açılması durumunda idarece dosyaya sunulan raporlara mükellefçe erişilmesi ve buna yönelik savunma geliştirilmesi mümkün hale geldiğinden, adil yargılanma ve savunma hakkının kullanılması bakımından olumsuz bir sonuç doğurmayacağı neticesine ulaşmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun emsal nitelik taşıyan söz konusu kararının ilgili bölümünde:

*“Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarihyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar*

<sup>18</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11/03/2020, E:2019/1029, K:2020/253.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

*verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır.*

*Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30, 31 ve 108. maddelerinde yer alan düzenlemeler karşısında davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin vergi itibarıyla ilgili vesikayı hükümsüz kılacak nitelikte bir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne imkân bulunmamaktadır."*

Denilmek suretiyle, vergi tekniği raporlarının ihbarname düzenlenen mükellefe tebliğ edilmemesinin, ihbarnamenin geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde hüküm kurmuştur.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükellefe ihbarname tebliğ edilirken, işlemin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi idarece uygulanmakta iken, aynı vergi tekniği raporunun sahte belge kullanan mükellefe de izaha davet aşamasında tebliğ edilmeyeceği aşikârdır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6'ncı maddesinde; herkesin davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahip olduğu ve bir suç ile itham edilen herkesin, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılacağı düzenlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin müstakar hale gelmiş kararları incelendiğinde, suç işlenmesinden bahisle adli yargıda görülen ceza davaları ile idari yargıda görülen vergi davalarında adil yargılanma ilkesinin uygulanabildiği, ceza davalarına ilişkin çekişmeli yargı ilkesinin, silahların eşitliği ve susma hakkı ilkesi gibi tüm teminatların bu davalar bakımından da uygulama



alanı bulduğu, ancak, vergi davalarının mülkiyet hakkına ilişkin olduğunun kabul edilmesinin yeni bir aşama olduğu anlaşılmaktadır.<sup>19</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince silahların eşitliği ilkesi şöyle tanımlanmıştır; “Silahların eşitliği, davanın bir tarafını, diğer tarafının karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğudur.”<sup>20</sup>

Anayasa'nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36'ncı maddesinde; herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü mevcuttur.

Adil yargılanma ve savunma hakkı, Danıştay'ın bir kararında da yorumlanmıştır. Anılan kararda, “ ... Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.”<sup>21</sup> denilmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi, idare tarafından ihbarname ekinde vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi hususu, raporda bilgilerine

<sup>19</sup> ÖNCÜ, Gülay Arslan, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2015, S:20, s.186-188.

<sup>20</sup> İNCEOĞLU, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, s. 115. Dombo Beheer B.V. Netherlands, 33.

<sup>21</sup> Danıştay 4. Dairesi, 10/10/2013, E:2013/2702, K:2013/6862.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFUĞLU

yer verilen mükelleflerin özel hayatlarının korunması amacıyla, vergi mahremiyeti gereği uygulanmaktadır. Bu bakımdan, vergi mahremiyetine de değinilmesi gerekir.

Mahremiyet, kelime anlamı olarak gizlilik anlamına gelmektedir.<sup>22</sup> Mevzuatımızda vergi mahremiyeti, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları öğrenenler bu bilgileri ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların faydasına kullanamazlar. Söz konusu yasa, belirtilen kişiler görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

Vergi mahremiyeti yasağına tabi olan görevliler:

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Vergi mahremiyeti yasağına tabi olanlar yukarıda sayılmış olup, vergi işlemleri ve inceleme ile görevli olanların yakınlarının mükelleflerin özel işlerini yapabilmelerini engelleyen bir düzenleme yoktur.<sup>23</sup>

Mezkûr maddede sayılan görevlilerin görevlerinden ayrılışları halinde de vergi mahremiyetine uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Vergi mahremiyeti ilkesine 485, 2365, 3239, 3418, 3482 ve 4369 sayılı Kanunlarla getirilen istisnalar 5'inci maddeye eklenmiş olup aşağıdaki gibidir:

<sup>22</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 07/04/2021).

<sup>23</sup> ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 36.

1. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen matrahlar (zarar dahil) ve beyanlar üzerinden tarh olunan vergiler ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

2. Mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

3. Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Bu hükmün önceki hali, “vergi levhasını asmak zorundadırlar.” şeklinde olduğundan, vergi mahremiyeti teşkil etmeyeceğine ilişkin istisnalar kısmına eklenmiştir. Ancak, güncel durumda, mükelleflerin söz konusu vergi levhasını almaları yeterli olup gerektiğinde ibraz etmek durumdadır.

4. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz.

Vergi mahremiyetinin amacı, mükellef ve yakınlarının zarar görmelerini önlemek, devlet ve mükellef ilişkilerinin sağlıklı bir konumda sürdürülmesini temin ederek, mükellefin devlete karşı olan

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

güvenini artırmak ve vergi nedeniyle ortaya çıkan ilişkiyi daha iyi bir konumda sürdürmektedir.<sup>24</sup>

Anılan uluslararası sözleşmelere, anayasal ve yasal temellere dayanan ve bir anlamda uygulamada vergi mahremiyeti ile çelişen adil yargılanma hakkı, izaha davet müessesesi ile birlikte değerlendirildiğinde; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükellef hakkındaki raporda, sahte belgeleri alan ve kullanan mükellefin de raporun içeriğini öğrenmesinin en doğal hakkı olduğunu söylemek mümkündür. İzaha davetten yararlanmak isteyen mükellef, dayanak vergi tekniği raporunu değerlendirmek suretiyle izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesini verip vermeme hususundaki iradesini ortaya koyacaktır. Fakat mükellefe dayanak vergi tekniği raporu verilmeden düzeltme yapması istendiğinde, incelemeye/takdir komisyonuna sevk edilmesini önüne geçmek amacıyla idarenin istediği şekilde düzeltme beyanı verip daha sonra dava aşamasında dayanak vergi tekniği raporu ve hakkındaki ön tespitin hukuka uygunluğu noktasında hakkını aramak isteyebilir. Bu aşamada, mükelleflerce izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açıp açamayacağı hususu gündeme gelecek olup, söz konusu husus Çalışmamızın 4. bölümünde değerlendirilmiştir.

Yukarıda açıklanan hususları örnek üzerinden açıklamak gerekirse; sahte fatura düzenleyen (X) Ltd. Şti. için düzenlenen vergi inceleme ve vergi tekniği raporu, (X) Ltd. Şti. adına düzenlenen ihbarname ekinde yer almasa dahi (X) Ltd. Şti. bu tarihyatın iptaline yönelik açacağı davada, idarenin savunmasıyla beraber mahkemece raporların da ara karar üzerine istenmesiyle birlikte, tarafına isnat edilen fiilleri öğrenerek savunmasını buna göre yapabilecek, bu durumda adil yargılanma bakımından herhangi bir ihlal durumu da oluşmayacak ve yargılamanın seyrine göre faturaların sahte olup olmadığı hususu açığa kavuşacaktır. Ancak (X) Ltd. Şti.'nin düzenlediği faturaları kullanan ve izaha davet edilen (Y) Ltd. Şti. için aynı durum söz konusu olmayacaktır. İzaha davet kapsamında izahat sunan (Y) Ltd. Şti.'nin

<sup>24</sup> ÜREL, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2012, s. 63.

açıklamalarına karşın faturaların sahteliği idarece sabit kabul edildiğinden, (Y) Ltd. Şti.'nin izahı yerinde görülmeyip izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesi vermesi istenecektir. Bu durumda, (Y) Ltd. Şti. tarafından izaha davet kapsamında düzeltme beyanı verildiğinde, ihtirazi kayıt konulamayacak olup söz konusu beyana karşı dava açılması da mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, (X) Ltd. Şti.'nin kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporuna açmış olduğu dava sonucunda faturaların sahte olmadığı ispat edilmiş ve hüküm altına alınmış olsa dahi, izaha davet kapsamında beyanname veren (Y) Ltd. Şti. açısından faturaların sahte olduğu yönünde nihayete erecektir. Bu nedenle, (Y) Ltd. Şti.'nin izaha davet edilmesine dayanak vergi tekniği raporu tebliğ edilmediği için savunma ve adil yargılanma hakkı bakımından ihlale yol açabilecek şekilde ilerleyecektir. Diğer taraftan, izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesi verilmediği takdirde, izahı yerinde görülmediğinden inceleyeme veya takdir komisyonuna sevk edileceği için bu işlemlerin sonucuna yargı yoluna başvurusu mümkün hale gelecektir.

## **8. ÖN TESPİT VE İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARI**

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları oluşturulmuştur.

### **8.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve uygun görülen daire başkanlıklarında oluşturulacak Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, komisyon başkanı dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya daire başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

## 8.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Bunun yanında, vergi dairelerine bağlı olarak da komisyon kurulabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, başkan dâhil toplam üç kişiden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Vergi dairelerinde kurulan komisyon, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur.

## 8.3. Komisyonların Görev ve Yetkileri

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet yazısının ilgililere tebliğ edilmek üzere gönderilmesini sağlar.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.

## 9. İZAHA DAVETİN OLUMLU TARAFLARI

Vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreçte, mükelleflerin de yükümlülükleri bulunmasına karşılık, vergilendirme ve buna bağlı takip işlemleri esasen vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi idaresi, kamu gücüne dayanan tek taraflı işlemlerle vergi kanunlarını re'sen uygulamaktadır. Bu nedenle, vergi idaresi ile mükellefler arasında, vergi

kanunlarının uygulanması nedeniyle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine istinaden vergilendirmenin gerçek mahiyeti esas olduğundan vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar yapılabilmektedir.<sup>25</sup>

İdarece tespit edilen hususlar nedeniyle ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar yapılmadan önce izaha davet müessesesi işletilerek vergiye gönüllü uyum amaçlanmış olup, böylece vergi gelirlerinin hazineye intikali de hızlandırılmış olacaktır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23'üncü maddesine göre, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemenin bitirilmesi esas olup, incelemelerin bu sürelerde bitirilememesi halinde ek süre talep edilmesi de mümkündür. İzaha davetten yararlanmak isteyen bir mükellefin, 30 gün içinde vergi aslı ile %20 vergi ziyayı cezasını ödemesi gerektiğinden, mükellefin incelemeye sevk, inceleme sürecinin tamamlanması (1 yıl, 6 ay, 3 ay veya daha uzun süreler) ve ihbarnamenin tebliği vb. uygulamalardan oluşan süreçler beklenmeksizin verginin tahsiline imkân sağlanmaktadır.

İzaha davet müessesesi, izaha davet edilenler hakkında yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği izaha davetten yararlanıldığı durumlarda indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.<sup>26</sup>

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesi ve 519 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, izaha davet müessesesinden yararlanan mükellefin, 376'ncı madde kapsamındaki cezada indirim uygulamasından ayrıca yararlanmasını engelleyen bir durum bulunmamaktadır. Vergi ziyayı cezasında 376/1'inci madde uyarınca

<sup>25</sup> BATUR, Ömer, Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2020, S. 43, s. 203-217.

<sup>26</sup> 519 Seri No.lu VUK Genel Tebliği Açıklama Notu.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

yarısı oranında indirim yapıldığında, mükellef tarafından ödenecek vergi ziyayı cezası %10'a düşebilmektedir.

İzaha davet edilen mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşıldığında, izaha davet kapsamında düzeltme beyanı vermeleri istenmekte olup, düzeltme yapmayanlar incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Bu açıdan, henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için inceleme öncesine ilişkin bir idari çözüm yoludur.

Mükellef hakkında olumsuz bir işlem yapılmadan önce idare tarafından dinlenilmesi, ona açıklama imkanı sunulması, hukuk devletinin ve iyi yönetimin bir gereğidir. Ayrıca, usul ekonomisinin gerçekleştirilmesi, mükellefle işbirliği/gönüllü uyumun artırılması ve böylece kıt kamu kaynaklarının verimli şekilde kullanılması açılarından da olumludur. Dolayısıyla, izaha davet kurumu, mükellefler ile idarenin, uyuşmazlıkların azalması bakımında da yargının yararına görülmektedir.<sup>27</sup>

İzaha davet edilen mükelleflerin, ön tespit sonrası sunacakları belgelerden izaha davet şartlarını taşımadıkları anlaşıldığında (örneğin, sahte belge kullanımına ilişkin ön tespitte bilinen tutarlardan farklı tutarlardaki belgelerin yasal deftere kaydedildiği ve bunun da Kanun'da yer alan hadleri aştığı anlaşıldığında), izaha davet süreci işletilemeyecektir. Ancak, mükellefler tarafından 213 sayılı Kanun'un 344/3'ncü maddesi kapsamında kanuni süresinden sonra beyanname vermeleri mümkündür. Bu durumda, anılan madde gereği, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler kapsamında vergi ziyayı cezası %50 oranında kesilecektir.

<sup>27</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 13.



## 10. İZAHA DAVETİN UYGULANMA SONUÇLARINA İLİŞKİN SAYISAL VERİLERİN ANALİZİ

İzaha davet müessesesi, 2018 yılının Mart ayında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde fiilen uygulanmaya başlamıştır.<sup>28,29</sup> Buna ilişkin veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2018 yılı faaliyet raporlarında yer almaktadır. Bunun için önceki bölümlerde içeriğini detaylı şekilde açıkladığımız, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları tarafından alınan karar türlerini başlıklar halinde belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Komisyon tarafından izaha ilişkin durumun mahiyetine göre, aşağıdaki karar türlerinden uygun olanı verilmektedir.<sup>30</sup>

Karar No	Karar Türü	Nihai/Ara Karar
1 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu	Nihai Karar
2 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı	Ara Karar
3 No.lu Karar	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği	Nihai Karar
4 No.lu Karar	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu	Ara Karar
5 No.lu Karar	İlgili birime gönderilmesi	Nihai Karar

<sup>28</sup> “Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki izaha davet uygulamalarına pilot olarak başlanıldığı için veri paylaşılmamıştır.” Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 111.

<sup>29</sup> “İzaha davet müessesesi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulanamadığından ölçüm yapılamamıştır. Gerekli yasal düzenlemeler yapılmış olup, 2021 yılında yapılan analiz çalışması sonucunda elde edilen bulgulara göre vergi ziyana sebebiyet verdiği yönünde emareler bulunan mükellefler nezdinde İzaha davet müessesesi uygulanabilir olacak ve sürdürülebilirlik sağlanacaktır.” Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu, s. 50.

<sup>30</sup> Adı geçen rehber, s. 42-56.

Ara kararlar (2 ve 4 no.lu), mükellefin izahatı üzerine Komisyon tarafından alınan ve mükellefin düzeltme beyanı yapmasının beklendiği kararlardır. Henüz süreci sonuçlandırmadığından, faaliyet raporunda bunlara ilişkin veriler belirtilmemiştir. Nihai karar olan 1 ve 3 no.lu kararlar ise mükellef tarafından yapılan izahın uygun bulunması veya düzeltme beyanlarının verildiğinin anlaşılması üzerine alınan kararlar olup, incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmeksizin işlemleri tamamlanır. Nihai karar olan 5 no.lu karar ise; vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevkini sağlamak üzere İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi; düzeltme beyanı verilmesine karşın ödeme şartının yerine getirilmemesi veya süresinden sonra izaha davet kapsamında beyanname verilmesi nedeniyle, beyannamenin kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamındaki %50 vergi ziyai cezalı beyana tadil edilmesi amacıyla gerekli işlemler yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmesi gibi vb. durumlar için alınmaktadır.

**Tablo 1: 2018 Yılında Komisyonlarca Alınan Karar Adetleri<sup>31</sup>**

1 No.lu Karar	3 No.lu Karar	5 No.lu Karar	Toplam
1.142	560	2.719	4.421

Tablo 1’de yer alan verilerden, 1 ve 3 no.lu kararların toplamda 1.702 adet (1.142+560) olduğu görülmektedir. Buna göre, 1.702 adet işlem sorunsuz bir şekilde izaha davet kapsamında neticelenmiş olup, incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek kalmamıştır. Dolayısıyla, hem idareye inceleme yapılması yönünde bir yük oluşmadığı gibi, mükellefler açısından da maddi ve psikolojik yük de oluşmamıştır. Diğer taraftan, 5 no.lu karar izaha davet sürecinde tam sonuç alınmaksızın ilgili birime gönderilmesi anlamına geldiğinden, %61’inin (2.719/4.421) kısmen veya tamamen olumsuz sonuçlandığı söylenebilir. Örneğin, izaha davetten yararlanarak %20 vergi ziyai cezalı düzeltme beyanı verilmesine rağmen, ödeme şartının yerine getirilmediği gerekçesiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname

<sup>31</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 52.

kapsamına tadili için ilgili vergi dairesine gönderilmesi hususu, kısmen olumsuz sonuçlanması anlamına gelir. Burada, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek kalmamakla birlikte, şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyannameye tadil edilerek %50 vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

**Tablo 2:** 2018 Yılı İzaha Davet Sonuçları (TL)<sup>32</sup>

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek İzah Zammı	Ödenen İzah Zammı
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Tablo 2'deki verilerden ise izaha davet müessesesi kapsamında, 43.373.857 TL matrah artırım ve 6.036.944 TL vergi artırım yapıldığı, çıkan vergilerin 4.949.899 TL'sinin ödenecek aşamaya geldiği, bunun da 3.549.366 TL'sinin tahsil edildiği görülmektedir. Bu şekilde tahsil edilen vergilerin, inceleme ve tahsil süreci beklenmeksizin hızlıca Hazine'ye intikal ettiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, 1.900.452 TL izah zammı da tahsil edilmiştir.

## SONUÇ

İzaha davet müessesesinde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi amaçlanmıştır. Hakkında ön tespit yapılarak izaha davet edilen mükelleflerin açıklamaları yeterli bulunduğu takdirde incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmeksizin işlemleri sonlandırılmaktadır.

Diğer taraftan, mükelleflerin izahları ilgili komisyon tarafından yeterli bulunmayabilir. Bu durumda ise komisyonun belirlediği koşullar çerçevesinde mükelleflerin düzeltme beyanı vermeleri istenilmektedir. Koşullar dahilinde mükelleflerin incelemeye veya takdir komisyonuna

<sup>32</sup> Adı geçen Rapor, s.52.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

sevk edilmemeleri ve vergilerin Hazine'ye hızlıca intikali sağlanmaktadır.

Mükelleflerin, izaha davet kapsamında beyanname vermeleri halinde dava açmaları mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, mükelleflerce iyi analiz edildikten sonra izaha davet kapsamında beyanname vermeleri gerekir. Ancak, ön tespitin dayanağı olan vergi tekniği raporlarının, vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi gerekçesiyle izaha davet edilenlere tebliğ edilmemesi söz konusu olabileceğinden mükelleflerin sağlıklı bir değerlendirme yapmaları engellenmiş olabilir. Bu durumda, mükellefler açısından adil yargılanma ve savunma haklarının ihlali gündeme gelmektedir. Ancak, mükellefler tarafından izaha davet kapsamı dışında, kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında düzeltme beyanı vermeleri ve buna ihtirazi kayıt koyarak dava açmaları halinde; görülecek davada, idare tarafından mahkemeye sunulan vergi tekniği raporu mahkemece değerlendirilmek suretiyle gerçek durumun tespiti mümkün hale gelebilir. Diğer taraftan, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalarda işin esasına girilmesi hususunda farklı içtihatlar bulunduğu hususunu da belirtmekte fayda görmekteyiz.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, izaha davet müessesesinin hem idare hem de mükellefler açısından olumlu tarafları bulunmaktadır. Uygulama sonuçlarına ilişkin sayısal verilerin değerlendirilmesinden ise, izaha davet müessesesi henüz tam anlamıyla uygulamaya konulmamış olmasına rağmen birçok mükellef tarafından faydalanıldığı anlaşılmaktadır.

### **KAYNAKÇA**

04/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 Sayılı KDV Kanunu.

21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 306 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

08/03/2018 Tarih ve 2018/1 Sıra No’lu İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi.

18/01/2019 tarihli İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber

30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 519 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2015, S:20, s.186-188.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, S. 433, s. 6-14.

BATUR, Ömer, Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S. 43, s. 203-217.

CANDAN, Turgut, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

İNCEOĞLU, Sibegl, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu.

Ömer BATUR

Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

ÜREL, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2012.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 07/04/2021).

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (Erişim Tarihi: 03/05/2021).