

# VERGİ HUKUKUNDA İZAHA DAVET UYGULAMASI

APPLICATION OF INVITATION TO EXPLANATION IN TAX LAW



Alper DOĞAN\*



Melih KABAYEL\*\*

## ÖZ

Günümüzde vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişki gelişerek idare açısından mükellef odaklı ve mükellef açısından da idareye yardımcı bir boyut kazanmaya başlamıştır. Vergi idaresi, vergi kayıp-kaçaklarını azaltarak vergi gayretini artırmayı hedeflemektedir. İdari çözüm yolu olarak “izaha davet uygulaması” Türk Vergi Hukuku içinde yeni bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama, mükelleflerin ağır vergi cezası yükünden kurtulmasına, idarenin ise vergi maliyetini artırmadan alacak tahsilatının gecikmemesine olanak sağlamaktadır. Çalışmada, izaha davet uygulamasına ilişkin açıklama ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliye, Vergi Hukuku, İdari Çözüm Yolları, İzaha Davet.

## ABSTRACT

Today, the relationship between tax administrations and taxpayers has developed and they have started to gain a dimension that is taxpayer-oriented in terms of administration and helping the administration in terms of taxpayer. The tax administration aims to increase tax effort by reducing tax losses and fugitives. As a way of administrative solution, “application of invitation to elucidation” emerges as a new application in Turkish Tax Law. This practice allows the taxpayers to get rid of the heavy tax penalty, and the benefit does not delay the collection of the receivables without increasing the tax cost. Explanations and evaluations related to application of invitation to elucidation will be made in the study.

**Keywords:** Public finance, tax law, ways of administrative solution, invitation to explanation

\* Doç. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

\*\* Bilim Uzmanı, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, S.B.E. Maliye ve Mali Yönetim/Doktora

M.G.T.: 09.04.2018 / M.K.T.: 18.04.2018

## 1- GİRİŞ

İzaha davet uygulaması, Türk Vergi Hukuku açısından yeni bir uygulama olup 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 22 nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi yeniden düzenlenmiş ve yasal zemin kazanmıştır.

İzaha davet uygulaması, pişmanlık-ıslah ile uzlaşma arasındaki bir idari çözüm yoludur. Vergi incelemesi öncesinde tespit edilen bulgulara dayanarak vergi kaybına neden olan işlemlerin belirlenmesinde mükellefin gönüllü uyumu ile çözümünü esas alan izaha davet, vergi matrahı aşınması sorununu hızlı ve düşük maliyet ile çözmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda izaha davet uygulaması, Türk Vergi Hukuku'na yeni bir vizyon getirmektedir. Şöyle ki, izaha davet uygulaması vergi alacağının tahsilinin yargı süreci ile gecikmesini engellediği gibi idari yargı organlarının dava yükünü azaltacağı düşünülmektedir. Ayrıca, normalden daha düşük oranda kesilen vergi cezası ile mükelleflerin verginin gerçek mahiyetini ortaya çıkartacak bilgileri beyan etmesini kolaylaştıracaktır.

Bu çalışmada, izaha davet uygulamasına ilişkin teorik açıklamalarda bulunularak, uygulamanın olumlu ve olumsuz yönlerine vurgu yapılacaktır.

## 2- İZAHA DAVET UYGULAMASI

İzaha davet uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinin düzenlenmesi ile Türk Vergi Sistemi'nde idari çözüm yolu olarak yerini almıştır. İzaha davet uygulamasının kapsamını belirleme yetkisi ise T.C. Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı, izaha davet kapsamına giren konuları belirleme konusunda yetkilendirilmiştir. VUK. madde 370 izaha davet uygulamasına ilişkindir:

*“İzaha davet:*

*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izaha bulunulması durumunda;*

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

*Birinci fıkrada kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, 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 itibariyle **50 bin (50.000)Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini** aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

*Maliye Bakanlığı ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

VUK madde 370'in hükümlerine bakıldığında izaha davet uygulamasının çeşitli şartlara bağlandığı görülmektedir. Öncelikle izaha davet uygulamasının vergiye ilişkin tüm konularda kullanılacak bir kurum olmadığı görülmektedir. **“davet konusu tespitle sınırlı olarak”** hükmü ile izaha davet edilecek mükelleflerin belli konular ile sınırlandırılacağı anlaşılmaktadır.

### **2.1- İzaha Davet Uygulamasında Konu**

İzaha davet uygulaması kapsamına alınacak konuları belirleme yetkisi T.C. Maliye Bakanlığı'na ait aittir. Bakanlık, izaha davete konu edilecek kapsamı daraltabilir veya genişletebilir. Bu bakımdan izaha davet uygulamasının konu bakımından sabit olmadığı, koşullar doğrultusunda esnetilebileceği anlaşılmaktadır. İzaha davet uygulamasına konu olan başlıklar şunlardır (482. sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği);

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kredi kartı satış bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, Kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,

- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi

İzaha davet, kapsam bakımından sınırlandırılmış bir uygulamadır. Ancak, izaha davet müessesinin kapsamı ile başvuruların ne şekilde değerlendirileceği konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Yani, Maliye Bakanlığı bu konuda takdir sahibi olup kapsamda daraltma, genişletme gibi değişikliklere gidebilir. Bu nedenle, genel tebliğde yer alan konu başlıkları başka bir genel tebliğ ile birlikte yeniden düzenlenebilir (Biyar, 2017).

## 2.2- İzaha Davet Uygulamasında Ön Tespit ve Tebligat

İzaha davet uygulamasında konu uyumunun yanında başka şartlara da dikkat edilmektedir. Bu bakımdan, ön tespit-tebligat ve maddi sınır şartlarının konu uyumu şartı ile birlikte aranması gerekmektedir (Erdem, 2017: 157-159).

İzaha davet, vergi incelemesi öncesinde yapılan ön tespit sırasında elde edilen bulgular doğrultusunda işleyen bir müessesedir. İzaha davet edilecek mükellef hakkında, konu ile ilgili bir vergi incelemesinin başlatılmamış olması gerekmektedir. Bu yönü ile izaha davet uygulamasına vergi inceleme raporu sonucu başvurulmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü izaha davet, tarhiyat işlemi öncesinde başvuru idari çözüm yoludur (Gökkaya, 2017: 33).

Ön tespit işlemi sırasında ise aranan bazı şartlar mevcuttur. Bunlar:

- İhbarda bulunulmamış olması,
- Vergi incelemesine başlanmamış veya takdir komisyonuna başvurulmamış olmasıdır.

Ön tespit şartlarının varlığı durumunda tebligat ile izaha davet uygulamasında işlem süresi başlamış olmaktadır. Ön tespit sonrasında ilgili konularda vergi ziyai oluştuğuna dair şüphelenilen işlemler hakkında ilgili mükelleflere izaha davet tebligatı yapılmaktadır (Sütçü, 2017). Bu tebligat, mükellefin eksik veya yanıltıcı beyanları sonucu oluşan matrah aşınmasını ortadan kaldırmaya ve verginin gerçek mahiyetine ulaşılması konusunda bir çağrı niteliğindedir. Ancak bu çağrı ile izaha davet uygulamasından yararlanma hakkı, kanun tarafından belli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde izaha davet konusu olan işlemler hakkında yetkili kuruma (İzah Değerlendirme Komisyonu) yazılı veya sözlü olarak izahat bulunması gerekmektedir. Bu 15 günlük süre içinde izahat veren mükelleflerin izahlarının yetersiz bulunması durumunda ise “mükelleflerce izahat bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde” eksik veya yanlış yapılan beyanların düzeltilmesi istenir (Şenyüz vd., 2017: 277).

## 2.3- İzaha Davet Uygulamasında Maddi Sınırlar

İzaha davet uygulamasında ön tespit-tebligat ve konu/kapsam uyumunun yanında maddi sınır şartları da aranmaktadır. Maddi sınırlar, ilgili kanunun (213 sayılı VUK.) 370. maddesinde belirtilmiştir;

**“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 (50.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.”**

Burada belirlenen iki maddi şartın aynı anda yerine getirilmesi izaha davet açısından belirleyici bir ön şarttır. Bu durumda kanunda yapılan açıklamalara bakıldığında kanun yanlış yorumlanabilmektedir (Şahin, 2017: 7-10). Aslında kanunda “ve” bağlacı ile iki şartın birlikte

**Örnek Olay:**

İzah Sanayi LTD. ŞTİ adlı bir şirkete ait 8 adet fatura hakkında sahte belge şüphesi ile vergi tekniği raporu hazırlanmıştır. Her bir faturanın vergiler hariç tutarları **50.000 TL**'yi geçmemektedir. Ayrıca bu 8 adet faturanın toplam tutarı **390.000 TL**'dir. İlgili yıldaki toplam alışlar ise **10.000.000 TL**'dir. Bu bilgi ve belgelere bakıldığında, ilk olarak her bir faturanın vergiler hariç **50.000 TL** altında olduğu görülmektedir. İlk şartın uyumlu olması nedeni ile ikinci maddi sınırın varlığı aranmalıdır. Toplam alışların **%5'i** hesaplandığında **500.000 TL**'nin maddi sınır olduğu görülmektedir. Bu 8 adet faturanın toplam tutarı ise **390.000 TL** olduğu için bu koşul sağlanmaktadır. Bu mükellef bu izaha davet edilebilir.

arandığı açıktır. Yani, her bir belgenin (vergiler hariç) 50.000TL'yi aşmaması ve ilgili tüm belge tutarlarının toplamının ilgili yıldaki toplam alışlarının %5'ini aşmaması gereklidir. Ancak, burada karşılaşılan sorun izaha davet konusu olan yanıltıcı veya gerçekliği şüpheli olan belgelerin birbirlerine olan etkisidir (Erdem, 2017:156).

İzaha davet uygulaması açısından maddi sınırlar oldukça önemlidir. Ön tespit aşamasında dikkat edilmesi gereken en önemli şartlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Farhan, 2017). Çünkü maddi unsurlardan biri dahi yerine getirilmemiş ise mükellef izaha davet edilmemektedir. Ayrıca, bir başka dikkat edilmesi gereken nokta yanıltıcı veya gerçekliği şüpheli olan belge tutarlarının hepsinin (her biri için) vergiler hariç 50.000TL'yi aşmamasıdır. Bir faturanın dahi bu maddi sınırı aşması durumunda izaha davet uygulanmayarak vergi incelemesine geçilmektedir (Şahin, 2017: 8). Bu konuda kanun maddesine bakıldığında hükmün açık olmadığı ve yanlış yorumlanabileceği anlaşılmaktadır. İlgili kanunda “*her bir belge itibarıyla 50 bin (50.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir*” hükmü yanlış yorumlanmaya açıktır. Her bir belge tutarının yıllık toplam alışların %5'ini aşmaması gerektiği mi, yoksa bu tür fatura toplamalarının yıllık toplam alışların %5'ini aşmamasını ifade ettiği açık değildir. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı genel tebliğe bakmakta fayda vardır. İlgili genel tebliğde yer alan “*Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 50.000TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir*” ibaresi kanundaki belirsizliğin anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Ancak, mevzuatın açık ve birbiri ile uyumlu olması açısından kanun hükmündeki açık olmayan ifadeler mükelleflerin ve vergi sorumlularının bu hükümleri yanlış yorumlamasına neden olabilir. Bu bağlamda yorum farklılığı yaratması ve mevzuatın açık ve birbirine uyumlu olması açısından kanun yapıcının izaha davet uygulamasını maddi sınırlar açısından uygulamayı zorlaştırıcı ve anlaşılması güç olarak tasarladığı söylenebilir.

#### **2.4- İzaha Davet Uygulamasında Yetkili Mercii**

İzaha davet uygulamasında ön tespit ve izahatı değerlendirecek olan komisyonlar yetkili merci olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunda, “*daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii*”

hakkında bir tanım yapılmamış, bu mercileri belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı'na ait olduğu belirtilmiştir. Bu konuda kanun koyucu ilgili mercii kendi tanımlamayarak Maliye Bakanlığı'nın takdir yetkisine bırakmıştır. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı'nın düzenlediği genel tebliğe(482. sayılı VUK. Genel Tebliği) bakıldığında izaha davet müessesesi konusunda yetkilendirilmiş olan komisyonlar belirtilmektedir.

İzaha davet müessesinde iki yetkili merci bulunmaktadır. Bunlar:

- Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu,
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu'dur.

İzah Değerlendirme Komisyonlarının yetki ve görevleri de Maliye Bakanlığı tarafından üç madde ile belirtilmiştir:

- Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar.
- İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.
- Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

İzah Değerlendirme Komisyonları, görev ve yetkileri kapsamında yapılan izahatı değerlendirmektedir. Ancak bu değerlendirmenin sonuca bağlanması için belli bir süre verilmiştir. Bu bağlamda, "süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır" hükmü ile Maliye Bakanlığı, idarenin çabuk ve hızlı karar almasını sağlamayı amaçlamaktadır (482. sayılı VUK. Genel Tebliği, 6.Kısım).

## 2.5- İzahat Sonrası Vergi Ziyai İşlemleri

İzah Değerlendirme Komisyonuna yapılan izahat sonucu izaha davet uygulanmasında kanun hükmü ile belirlenmiş vergi ve vergi ceza işlemleri yapılmalıdır. Ancak bu işlemlerin yapılması için izaha davet komisyonu, değerlendirmesinde vergi ziyaa oluştuğu sonucuna varmalıdır (Gökkaya, 2017: 31).

İzahat sonucu vergi ziyai oluştuğuna karar verilmesi durumunda ise kanun hükümleri uygulanır. "Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir."

İzaha davet uygulamasında vergi ziyai cezası, vergi incelemesi sonrası kesilen vergi ziyai cezasından oldukça aşağıdadır. Normal durumda vergi incelemesi sonrasında 1 kat kesilen vergi ziyai cezası, izaha davet müessesinde ziyaa edilen vergi miktarının %20'si oranında kesilmektedir. Bu durumun nedeni, mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını teşvik etmektir (Biyar, 2016: 49).

İzahat sonrası ziyaa edilen vergi ve vergi cezası kesilmesi işlemlerinde dikkat edilmesi gereken başka hususlarda vardır. Bunlar;

- İzahat sonucu kesilen vergi ve vergi ziyai cezası, ikmalen tarhiyat işlemine engel değildir. İlerleyen dönemde izahat verilen konu hakkında ortaya çıkan bilgi ve belgeler ikmalen vergi tarhına olanak sağlayabilir.
- Süresinde ödenmeyen tarhiyat zammı ve vergiler, indirimli ceza oranının geçersiz olmasına neden olmaktadır. "İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi

durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.”(482.sayılı VUK. Genel Tebliği, 7.2.Kısım).

- İzaha davet şartlarını taşımayan ve ilgili belgelerini (izaha davet müessesinden faydalanmadan) vergi incelemesi veya takdir komisyonu öncesinde veren mükelleflere de *%50 oranında vergi ziyai cezası* kesilmektedir.

## 2.6- İzaha Davet Uygulamasına İlişkin Görüş ve Öneriler

İzaha davet uygulaması, vergi erozyonu<sup>1</sup> (matrah aşınması) dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasını engellemeyi amaçlayan bir idari çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır (Candan, 2016). Bu bakımdan önemli bir uygulamadır. Diğer taraftan, izaha davet uygulaması ile birlikte vergi ziyai olduğu açık durumların diğer idari yollar ve yargı süreci ile tahsilinin gecikmesini engellemektedir. Üstelik vergi ziyai cezasının normalden çok daha düşük kesilmesi mükelleflerin izaha davet müessesine olan bakışını olumlu etkileyerek eksik veya yanıltıcı bilgi ve belgeleri düzetmesi konusunda teşvik edebilir. Çünkü diğer aşamalarda vergi yükü cezalar ile çok daha fazla olmaktadır. Bu durum ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırabilir (Yaşar, 2017: 55).

İzaha davet uygulaması, idari çözüm yolu olarak faydalı olacağı düşünüldüğü gibi bazı yönleri de olumsuz olarak eleştirilmektedir. İzaha davet, hem idare hem de mükellef açısından avantajlı bir uygulama olmasına rağmen, özellikle izahat değerlendirmesinin ölçütlerinin olmaması ve bu nedenle subjektif sonuç doğurma ihtimali, izaha davet uygulamasının yatay-dikey eşitliği gözetmesini zorlaştıracaktır (Ergin, 2017). Ayrıca idarenin bulgu ve belgeleri değerlendirme komisyonuna aktarma zorunluluğu olmadığı için özne değerlendirme olasılığı artacaktır. Bu durum mükelleflerin eşitliğine zarar verecektir (Doğrusöz, 2017).

Diğer taraftan, izaha davet uygulamasının konusu olan sahte belge düzenleme ve kullanmanın suç unsuru taşıyor olmasıdır. Bu uygulama ile birlikte, sahte fatura düzenlemek ve kullanmak teşvik edilebilir. Mükellefler, maddi sınırlara dikkat ederek sahte fatura işlemleri ile vergi kaçırabilir. Vergi matrahının bilinçli olarak aşındırılması sonucu ön tespit ile bulgulara ulaşılsa dahi mükellefin bu eylemi daha düşük vergi ceza yükü ortaya çıkartacaktır (Şahin, 2017: 10).

İzaha davet uygulaması özünde, idarenin mükellefe daha düşük ceza keserek mükellefin vergiye uyumunu artırmayı amaçladığı idari bir çözüm aracıdır. İzaha davet, indirimli vergi ziyai cezası ile mükellefe mali açıdan kolaylık sağlamaktadır (Çolak, 2016). Ancak bu vergi ziyai cezası, tarhiyat sonrası uzlaşma konusudur (480. sayılı VUK. Genel Tebliği). Zaten indirimli olarak kesilen bir vergi cezasının kesinleşmeyerek uzlaşma konusu olması uygulamanın etkinlik kapasitesini düşürecek niteliktedir (Gökkaya, 2017).

## 3- SONUÇ

İzaha davet uygulaması, pişmanlık ve uzlaşma uygulamaları arasında uygulanan idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk vergi sistemi açısından oldukça yeni olan bu uygulama birçok çevre tarafından ilgilenilen bir konu haline gelmiştir.

<sup>1</sup> Vergi erozyonu, vergi matrahının az gösterilmesi sonucu vergi gelirinin aşınması durumudur (Ay, 2014: 160).

İzaha davet uygulamasının vergi kayıp ve kaçaklarının telafisi açısından oldukça faydalı bir uygulama olacağı açıktır. Beyan esasına dayalı vergilendirmelerde mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratları eksik beyan etmesi sonucu verginin gerçek miktarının bilinmemesi sonucu vergi gelirlerinde azalma oluşmaktadır. Matrah aşınması sorununun çözümü açısından faydalı olacak olan izaha davet uygulamasının mükelleflerin vergiye uyumunu artıracığı da bir gerçektir.

Bununla beraber izaha davet müessesesinin faydalı bir uygulama olmasının yanında eleştirilen yanları da vardır. Bu durum, izaha davet müessesesinin uygulanması aşamasında bazı durumların kanun koyucu tarafından düşünülmemiş olmasından kaynaklanıyor olabilir. Esasen, yeni bir uygulama olması dolayısı ile bazı yanlarının eksik olması normaldir. Ancak bu eksiklerin uygulama sırasında tespit edilerek giderilmesi gerekmektedir. Kapsam genişlemesine gidileceği gibi vergi suç ve kaba-hatlerini teşvik edici yönlerinin engellenmesi gereklidir.

İzaha davet uygulamasında mükellefler arasındaki eşitliğin sağlanması da gereklidir. Objektif olmayan değerlendirme komisyonu sonucunda bu uygulamaya olan güvende azalacaktır. Vergi tekniği raporu ile ön tespiti sağlanan bilgi ve belgelerin komisyona iletilmesi yasal hüküm altına alınarak zorunlu hale getirilmelidir. Böylece komisyonun daha objektif karar alması sağlanacak ve mükellefler arası eşitlik korunacaktır.

İzaha davet müessesesi, vergi ziyai cezası bakımından mükellefin verginin gerçek miktarını beyan etmesine yardımcı olacak derecede düşük oranda uygulanmaktadır. Ancak, zaten normalden oldukça düşük oranlı şekilde indirim uygulanan ceza miktarının tarhiyat sonrası uzlaşma konusu olması eleştirilen bir konudur. Bu bağlamda, indirimli olarak kesilen bu vergi ziyai cezasının uzlaşma konusu olmaktan kaldırılması uygulamanın etkinliği açısından yerinde olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- “213. sayılı Vergi Usul Kanunu”.
- “480. sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”.
- “482. sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”.
- “6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”.
- AY, H. (2014). “Kamu Maliyesi”, Baskı No:02, Ankara:Nobel Yayıncılık.
- BİYAN, Ö. (2016). “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, Bursa Bilanço Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül-2016, ss.46-49.
- BİYAN, Ö. (2017). “İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi”, ><http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/><(Erişim Tarihi:15 Aralık 2017).
- CANDAN, T. (2016). “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, ><https://turgut-candan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>< (Erişim Tarihi: 18 Aralık 2017).
- ÇOLAK, M. (2016). “Mükellefe Üç Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansımaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 287.
- DOĞRUSÖZ, B. (2017). “İzaha Davet ve Olası Sorunlar”, ><https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>< (Erişim Tarihi: 11 Aralık 2017).
- ERDEM, T. (2017). “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet’”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 347, ss.150-161.



- ERGİN, Numan E. (2017). “İzaha Davet 1 Eylülde Başladı ama...”, ><https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381>< (Erişim Tarihi: 18 Aralık 2017).
- FARHAN, F. (2017). “Türk Vergi Sisteminde Geçmişte İzaha Davet ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Son Düzenleme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 289.
- GÖKKAYA, M. (2017). “İzaha Davet Müessesesi ile Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Öneriler”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 2015-Ağustos, ss.28-37.
- SÜTÇÜ, F. (2017). “İzaha Davet Müessesesi”, ><http://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessese-si/>< (Erişim Tarihi: 18.12.2017).
- ŞENYÜZ, D., M. Yüce, A. Gerçek (2017). “Vergi Hukuku Genel Hükümler”, Baskı No: 08, Bursa: Ekin Kitabevi.
- ŞAHİN, Figen S. (2017). “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet”, Vergi Dünyası, Yıl:37, Sayı: 436, ss.6-11.
- YAŞAR, M. (2017). “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet”, Vergi Dünyası, Yıl: 36, Sayı: 429, ss.52-56.