

İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İZAHA DAVET”



Yrd. Doç. Özgür BİYAN
Balıkesir Üniv. Bandırma İ.İ.B.F, Maliye Bölümü

I. GİRİŞ

Pek çok çalışmada sakıncaları ifade edilmesine rağmen sık mevzuat değişiklikleri hız kesilmeden devam etmektedir. Vergi hukuku da bu değişikliklerden fazlasıyla nasibini almaktadır. 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, kamuoyunda “vergi affı kanunu” ya da “vergi barışı kanunu” olarak bilinen 6734 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun”, 6741 sayılı “Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 6745 sayılı “Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerin bazıları özellikle hukuksal açıdan ayrı ayrı tartışılması gereken hususlar olarak göze çarpmaktadır. 6728 sayılı Kanun’un 22’nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinde yeniden düzenlenen “izaha davet” uygulaması ise pek çok yönden tartışmaya açık bir şekilde dikkat çeken yeniliklerden biridir.

Uygulamada vergi incelemesine başladıktan sonra inceleme elemanları ile mükellefler arasında çeşitli bilgi alışverişleri yapıldığı, hatta yeri geldiğinde defter ve belgelerdeki işlemlerin nedeninin açıklanmasına yönelik inceleme elemanlarında izahat talepleri olduğu zaten olağan durumlardan biridir. Bu açıdan bakıldığında uygulamada zaten var olan bir hususun kanunlaştırıldığı, belirli kuralları olan bir müessese haline dönüştürüldüğü ve idari aşamada bir çözüm yolu olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Ne var ki detaylar incelendiğinde problemler alanların olabileceği de dikkat çekmektedir. İşte bu çalışmada izaha davet uygulamasının esasları ana hatlarıyla inceleme konusu yapılmaktadır.

II. İZAHA DAVET UYGULAMASININ GEREKÇESİ VE ESASLARI

Müessesenin neden ve nasıl düzenlendiğini daha iyi anlayabilmek ve değerlendirebilmek için kanun gerekçesine bakmakta fayda bulunmaktadır. İlgili maddenin gerekçesi aynen aşağıdaki gibidir :

“Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi ziyasına sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenememiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyai cezası kesilemeyeceğini ve 359’ uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup müessese, herhangi bir surette idarenin itilainin giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır.

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

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

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

Maddede, indirimli ceza uygulamasından yararlanılabilemesi için beyan edilen tutarın gecikme zammı oranında hesaplanacak bir zamla birlikte ödenmesi şartı bulunduğundan, öngörülen sürede bu şartı yerine getirmeyen mükellefler adına indirimli olarak kesilen vergi ziyai cezası, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanamelere uygulanan ceza alınarak, ikmal edilecektir. Bu madde hükmü Vergi Usul Kanunu'nun 359' uncu maddesi kapsamına giren fiillere uygulanmayacaktır. Ancak, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk Lirasına geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir.

Maddede ayrıca, Maliye Bakanlığı'na, ön tespitinin niteliğini, izaha davetinin şeklini ve yapılacakları belirleme yetkisi verilmektedir.”

Vergi Usul Kanunu'nun yeniden düzenlenen 370. maddesi şu şekildedir:

“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 izahatla bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerçe yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebe-

biyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerçe izahatla 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 zamları aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra 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 itibarıyla 50 bin 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 artırılabilmek suretiyle uygulanır.

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

III. MÜESSESENİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

İzaha davet müessesesinin düzenlenmesinin temel amacı anlaşılacağı üzere vergiye gönüllü uyumun artırılması ve haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için bir çözüm yolu olarak düşünülmüş olmasıdır. Pişmanlık ve islah müessesesinin eksikliğini gidermek (!) amacıyla da getirildiği gerekçedeki “herhangi bir surette idarenin itilâna giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır” ifadesinden tespit edilebilmektedir. Anlaşıyor ki mükellefler idare öğrenmeden evvel zamanında vermedikleri beyannameleri için pişmanlık ve islah müessesesini kullandıklarından olsa gerek idare de incelemeler sırasında ön tespitlerle öğrendiği hususlar için mükellefler lehine elinde bir müessese olmasını istemiştir. Tabii bu müessese sayesinde ihtilaflar uzamadan çözüme kavuşacağından idare de hızlı bir şekilde tahsilat yapmış olacaktır. Ayrıca izaha davet müessesesinden sadece mükellefler değil VUK'nun 8/3 hükmü gereği sorumlular da yararlanabilecektir .

İzaha davet müessesesi idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde devreye gireceğinden akla vergi incelemesi ve yoklama gibi denetim yolları gelmektedir. Zira vergi ziyana sebep olmuş işlemleri harici karinelerle tespit edebilmek ancak bu yollarla mümkündür. O zaman inceleme elemanları mükelleflerin defter ve belgeleri dışındaki (harici) karinelerden yola çıkarak vergi ziyana neden olan hususları tespit edecekler ve ardından mükelleflere bu hususların nedenlerini sormak için davet de bulunacaklardır. Yapılan izahın yeterli görülmesi halinde de indirimli vergi ziyayı uygulamasına gidilecektir. İndirimli miktarı ödemeyen mükellefler için ise kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere uygulanan ceza alınarak, ikmalen ceza hesaplanacaktır.

Müessese “vergi incelemesine başlamadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce” olan aşamayı ilgilendirdiğinden vergi incelemesine tabi olanlar ile takdir komisyonuna sevk edilenlerin hangi mükellefler olduğunun bilinmesinde fayda vardır. Zira bu mükellefler hedef alınarak müessese oluşturulmuştur. VUK’nun 137. maddesine göre VUK’na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler. Bu mükellefler çoğunlukla ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, serbest meslek kazanç sahiplerinden oluşan gruptur. Zira vergi incelemelerinin büyük bir kısmı bu gruplar üzerinden yürütülmektedir.

Müessese “verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler” sırasında devreye girecektir. Dolayısıyla vergi incelemesi ve yoklama esnasında “yetkili merciler” tarafından tespit edilen “ön tespit”ler önem kazanmaktadır. Bizim de katıldığımız görüşe göre kanun koyucu vergi mükellefinin izaha davet edilebilmesi için, vergiyi ziyaa uğrattığı konusunda kesinlik olmasını aramamaktadır. Bu konuda, emarelerin olmasını yeterli görmektedir. Bu emareler de aslında VUK içinde kabahat olarak düzenlenmiş eylemler içinde kendini göstermektedir. Örneğin, vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması (VUK, 352/1); tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması (VUK, 352/2); defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması (VUK, 352/3) vergi ziyayı yaratılmasına müsait emarelerdir. Keza VUK 353. maddedeki özel usulsüzlük kabahatleri vergi

ziyayı yaratılmasına çok daha müsait emarelerdir. Elbette bunlarla sınırlı kalmayıp vergi ziyayı kavramı içine giren tüm hususlar emare olabilir. Ancak VUK 3 gereği gerçeği araştırmadan salt bu emarelere göre işlem yapılması da hukuken mümkün değildir.

“Ön tespit” kanunda ifade edilmesine rağmen açıklanmamıştır. Ön tespitin nasıl ve ne şekilde uygulanacağı hususunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Keza “yetkili merciler”in de belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Lakin özellikle yetkili merciler konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmesi vergilendirmede kanunilik ilkesi açısından tartışmaya açıktır. Kanaatimce işlemi yapacak olan kişi ya da kişilerin belirlenmesi hususunun kanuni düzenlemelerde yapılması daha yerinde olurdu. Zira Vergi Usul Kanununda ve Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunda verginin tarh ve tahakkukuna yetkili kılınan merciler yeterince açıktır. “Ön tespit” ile ilgili vurgulanması gereken bir husus da niteliğinin belirlenmesi hususudur. Kanun ön tespitlerin niteliğinin belirlenmesini Maliye Bakanlığı’na vermiştir. Ancak haklı olarak buradaki tespitin nasıl bir hukuksal işlem olacağı, şekli ve yönteminin nasıl olacağı eleştiri konusu yapılmıştır.

İzaha davet müessesinden faydalanabilmek için temel şartlardan biri de “ihbar”da bulunulmamış olmasıdır. Ön tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebileceklerdir. Bir görüşe göre ihbarcılarının ihbar ikramiyelerine ilişkin haklarının korunabilmesi için ihbara dayalı tespitler, kapsam dışı bırakılmıştır. Bir başka görüşe göre ise buradaki “ihbar” kavramı yeterli bir açıklama barındırmamaktadır. İhbarın resmi makamlara mı yapılacağı veya hangi resmi makamlara yapılması gerektiği hususu yeterince açık değildir.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahatda bulunulması durumunda mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Diğer bir deyişle izah yerinde bulunulacaktır. Bu durumda mükelleflerce izahatda 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 belir-

tilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Farklı bir ifadeyle vergi ziyayı yine hesaplanacak ancak % 80 eksik hesaplanarak “indirimli ceza” uygulaması cihetine gidilmiş olunacaktır.

İzaha davet müessesesi tarhiyat aşamasına ilişkin getirilmiştir. Dolayısıyla burada gecikme faizi yerine tahsilat aşamasına özgü bir düzenleme olan gecikme zammına yer verilmesi doğru bir düzenleme olmamıştır. Zira gecikme zammı 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesi uyarınca “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için” uygulanmaktadır. Ortada henüz ödeme müddeti belli olan bir borç bulunmamaktadır. Bunun yerine VUK 112 maddesinde yer alan gecikme faizi uygulaması getirilmesi ve “kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemde ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar” şeklinde bir düzenleme daha yerinde olacaktır. Bu görüşümüzü destekleyen haklı bir örneğe göre “Kasım 2012’de KDV beyannamesini vermemiş bir mükellef, izaha davetini takiben 15 gün içinde beyannamesini verir ve vergi ve cezayı öderse, gecikme zammı alınamaz”.

İzaha davet müessesesi VUK’nun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle vergi ziyaa yaratılmış durumlarda uygulanmayacaktır. Ama “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili” (düzenleme kapsam dışı) açısından bir ayrıcalık belirlemiştir. Buna göre yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir. Böylece yüksek miktarda mal ve hizmet alışları olan ancak bu alışlarının arasında (bilmeden) sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflere de bir kolaylık tanınması amaçlanmıştır. Ancak bu durumlarda vergi suçu raporlarının akıbeti belirsizdir.

IV. SONUÇ

İzaha davet müessesesi iyi niyetle ve hem idare hem de mükellefler açısından barışçıl bir çözüm yolu olarak getirilmiştir. İyi niyetle uygulandığında amacına hizmet edeceğine şüphe yoktur. Uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah gibi müesseselerin yanında ne kadar etkin kullanılacağı ise zamanla kendini gösterecektir. Maliye Bakanlığı yakın zamanda bu uygulamaya ilişkin geniş bir tebliğ yayınlayacaktır kanaatindeyim. İçindeki hukuki sorunların yansımalarını ise zamanla yargı kararlarından birlikte göreceğiz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 09.08.2016 Tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete, Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet”, Dünya Gazetesi, 23.08.2016, Turgut Candan, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, 15.08.2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, (erişim: 15.08.2016).