

Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar
The Problematics on Letter of Appeal to Declaration

Erdem ATEŞAĞAOĞLU

İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, eatesaga@istanbul.edu.tr

Rabia YILMAZ

Türk Alman Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, rabia.yilmaz@tau.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

*Makale Geçmişi:
Geliş: 27 Ocak 2020
Düzeltilme Geliş: 20 Şubat 2020
Kabul: 22 Şubat 2020*

*Anahtar Kelimeler:
Beyana Çağrı, Verginin Yasallığı,
Hukuki Güvenlik, Pişmanlık ve İslah,
Vergi Denetimi.*

© 2020 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi idaresinin, yıllık gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma zorunluluğu olmayanlar ile veraset ve intikal vergisi beyannamelerini süresi vermeyenlere beyana çağrı mektubu gönderebildiği görülmektedir. Vergi Dairesi İşlem Yönergesi'nde yer alması sebebiyle yasal bir dayanağı olmayan bu uygulamayla hem vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi hem de beyannamesini vermeyen mükellefler uyarılarak kamu gelirinin erkenden tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu uygulamaya dair birçok sorun ortaya çıkmakta ve böylece konu tartışılır hale gelmektedir. Çalışmamızda söz konusu tartışmalar yargı kararları ve idarenin uygulamalar göz önünde tutularak ele alınmaktadır. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin konuyla ilgili yaşayacakları ilk problem, gönderilen mektubun yasal dayanağını bulamamaktan kaynaklı olarak bu yazıya karşı gerçekleştirecekleri hareketin veya hareketsizliğin karşılığını öngörememektir. İdarenin beyana çağrı mektubu uygulamasında ortak bir uygulamaya varmamış olması da mükellef haklarını ihlal eder niteliktedir. Söz konusu bulgular ışığında, beyana çağrı mektubunun yasal zemine kavuşturulmasının, hem erişilebilirlik sorununa hem de idarenin uygulama farklılığı sorununa çözüm olacağı sonucuna varılmıştır.

ARTICLE INFO

*Article History:
Received: 27 January 2020
Received in revised form: 20
February 2020
Accepted: 22 February 2020*

*Keywords:
Appeal to Declaration, Tax Legality,
Legal Security (Certainty), Penitence
and Rectification, Tax Audit.*

© 2020 PESA All rights reserved

ABSTRACT

It is a fact that the tax administration could send a letter of appeal to the declaration for those who are taxpayers of annual income besides are not obliged to declare and those who do not declare their inheritance and gift tax returns on time. With this practice which is only in the Tax Office Transaction Directive but no has a legal basis, it is aimed to alleviate the workload of the tax administration besides to collect the public income early by warning the taxpayers who do not declare their tax return. On the other hand, in practice some problems arise and that becomes controversial issue. In this study, disputes are addressed, taking into account judicial decisions and administrative practices. In this context, the first problem experienced by taxpayers is not be able to predict the return of their movement or inactivity due to not being able to find the legal basis of the letter. the rights of taxpayers are violated because administration does not have a common practice in the application of call for declaration. In the light of the aforementioned findings, it was concluded that bringing the letter of appeal to the declaration to legal ground would be a solution to both the accessibility problem and the application problems arising from different administrative practice.

GİRİŞ

Mali hukuk düzenlemelerine bakıldığında, hem kanun koyucunun hem de idarenin çoğunlukla kamu alacağını mümkün olan en kısa sürede hazineye intikal ettirme amacı taşıdığı görülmektedir. Beyana çağrı mektubu uygulamasına yönelik düzenlemelerin de söz konusu amaç ın bir parçası olduğu ve uygulamaya anılan intikal sürecinin kısaltılmasında bir yöntem olarak başvurulduğu ifade edilebilir. Ancak yasal bir dayanağı olmayan beyana çağrı mektubu ile ilgili hukuki düzenleme, idarenin iç işleyişine ili şkin ve ulaşılması oldukça zor olan bir yönergede yer almaktadır. Yasallık ilkesinin baskın olduğu vergi hukuku alanında, vergi mükelleflerinin kendilerine uygulanan vergisel işlemlerle ilgili yasal dayanağa kolaylıkla erişebilmesi anayasal bir haktır. Zira vergi mükelleflerinin beyana çağrı mektubu aldıktan sonraki süreçte yaşadıkları belirsizlikler mevcut uygulamanın yasal bir zemine kavuşması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle beyana çağrı mektubu gönderiminin teorik yönü ve uygulamanın yarattığı bazı sorunlar ele alınıp aktarılmaktadır. Ardından beyana çağrı mektubunun doğurduğu çeşitli anayasal sorunsallar ortaya konulmaktadır. Son olarak, beyana çağrı mektubu gönderiminin Vergi Usul Kanunu'ndaki bazı müesseselerle kıyaslanması neticesinde, uygulamanın bu müesseseler bağlamındaki görünümü ile sonuçları ve faydaları irdelenmiştir.

1. BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU UYGULAMASININ TEORİK YÖNÜ

1.1. Uygulamanın Hukuki Temelleri ve Kapsamı

Yasal bir dayanağı olmayan beyana çağrı mektubu uygulamasına, Vergi Dairesi İşlem Yönergesi¹ (Bundan böyle “**Yönerge**” olarak anılacaktır) kapsamında “Beyanname Vermeyen Mükellefler ile İlgili Yapılacak İşlemler” başlıklı 52. maddede yer verilmektedir. Yönerge'nin 52. maddesinde; vergi idaresinin, yıllık beyanamesini vermeyen mükelleflerin listesini her yıl mayıs ayı sonuna kadar bilgisayar kayıtlarından alıp tarh dosyası ile karşılaştırarak vergi türü ve vergilendirme dönemi için beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığını araştırmasından bahsedilmiştir. Ayrıca bu araştırma sonucunda, “*yıllık gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükelleflerin bilinen adreslerine, takdire sevik işleminden önce adi posta ile “BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU” gönderilir*” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca bir özalgede², “... Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 180. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde ‘Adresi tespit edilen mükellefler adına veraset ve intikal vergisi beyannamelerini süresinde vermeyenlere ait BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU iki nüsha olarak düzenlenir. Adresi tespit edilemeyen mükellefler hakkında gerekli araştırmalar yapılır’ denildiği görülmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere, beyana çağrı mektubu gönderimi aslında vergi idaresi tarafından uzun zamandır yürütülmekte olan bir uygulamadır.

Uygulamanın kapsamının irdelenebilmesi için öncelikle Yönerge'nin 52. maddesinde ifade edilen *yıllık gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükelleflerin* tespiti önemli olup, bunun için Yönerge'nin “Bildirimde Bulunma Zorunluluğu”nu düzenleyen 6. maddesinin incelenmesi gerekmektedir. Maddede ilk olarak, “*Bir iş veya teşebbüs ile servet veya servet unsurları dolayısıyla mükellefiyeti olan yükümlüler, yükümlülüğe giriş, değişiklik ve çıkışları nedeniyle bildirimde bulunmak zorundadırlar*” denildikten sonra bildirimde bulunmak zorunda olanlar, “*Gelir Vergisi (ticari ve mesleki kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar), Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Noter Harçları, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Akaryakıt Tüketim Vergisi mükellefleri*” şeklinde sayılmıştır. Bunun akabinde de gelirleri “*Ücret, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer Kazanç ve İratlar veya bunların birkaçından*” ibaret olanların yükümlülüğe giriş, değişiklik ve çıkışları **bildirmek zorunda olmadıkları** belirtilmiştir. Söz konusu açıklamalardan; gelir vergisi mükelleflerinden “ticari kazanç”, “gerçek usulde zirai kazanç”, “serbest meslek kazancı” elde edenler dışında kalanların gelir vergisi beyannamelerini süresinde vermemeleri durumunda bilinen adreslerine beyana çağrı mektubu gönderileceği sonucu çıkmaktadır.

¹ Bkz. <http://oemislemyon.blogspot.com/2012/02/20124680beyannamelerin.html>, (Erişim Tarihi: 04.02.2020).

² B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2513 sayılı ve 20.05.2009 tarihli özelge metni için bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/98790>, (Erişim Tarihi: 04.02.2020).

Görüldüğü üzere, gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma ödevi olmayan mükellefler arasında beyanname vermek zorunda olanlar ve dolayısıyla da beyana çağrı mektubunun gönderilebileceği vergi mükellefiyeti grubu vardır. Diğer taraftan, söz konusu grubun tespitinde, Yönerge’de yer alan yukarıdaki açıklamalar dışında çeşitli bildirim ödevlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu (Bundan böyle “VUK” olarak anılacaktır) ve beyanname verme sınırlarının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu (Bundan böyle “GVK” olarak anılacaktır) ilgili hükümlerinin birlikte ele alınması da gerekmektedir.

VUK’un ikinci kitabının birinci kısmı “Bildirmeler” başlığını taşımakta olup, burada mükelleflerin bir takım bildirim ödevleri düzenlenmiştir. İşe başlamayı bildirme kenar başlıklı 153. maddede, “1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; 2. Serbest meslek erbabı; 3. Kurumlar Vergisi mükellefleri; 4. Kolektif ve adi şirket ortaklar ile komandit şirketlerin komandite ortakları” denilmek suretiyle işe başlamayı bildirme ödevi olan mükellefler tek tek sayılmış ve devamı maddelerinde de bu ödevin ayrıntılarına yer verilmiştir. Yine “adres değişikliklerinin bildirilmesi” kenar başlıklı 157. madde, “iş değişikliklerinin bildirilmesi” kenar başlıklı 158. madde, “işletme değişikliklerinin bildirilmesi” kenar başlıklı 159. madde ve “153. maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar” şeklindeki ilk fıkra ile başlayan “iş bırakanların bildirilmesi” kenar başlıklı 160. madde ile işe başladıklarını bildiren mükelleflerin diğer tamamlayıcı bildirim ödevleri hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla; VUK kapsamında çeşitli bildirimlerde bulunma zorunluluğu olanlar Yönerge’deki gibi özel olarak belirtilmiş, bildirimde bulunma zorunluluğu olmayanlar ise açık bir şekilde sayılmamıştır. Burada özellikle, VUK md. 153 hükmünde sayılmayan gelir türlerinin, Yönerge’ye paralel olarak, “ücret”, “gayrimenkul sermaye iratları”, “menkul sermaye iratları” ve “diğer kazanç ve iratlar” şeklinde belirlenmiş olması dikkat çekmektedir.

Beyanname verilmeyecek gelirlere ilişkin düzenlemelere yer veren GVK md. 86 hükmünün, bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükellefleri ve gelir kalemlerini açıklayan Yönerge ile benzerlik arz ettiği görülmektedir. Örneğin; bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2020 yılı için 2.600TL’yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden vergi mükelleflerinin beyanname vermek zorunda olmadığı hüküm altına alınmıştır (GVK md. 86/1-d). Bu bağlamda, her ne kadar Yönerge lafzından herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın menkul veya gayrimenkul sermaye iradı elde eden bütün vergi mükelleflerine beyana çağrı mektubu gönderilebileceği gibi bir düşünce ortaya çıksa da konuyu GVK hükümleri kapsamında ele aldığımız zaman farklı bir değerlendirme yapılması gerekliliği sonucuna varılmaktadır. Zira beyanname verilmeyecek gelirler hakkında GVK md. 86’da bazı sınırlamalar getirilmiş olup, bu hüküm beyanname verme ödevi ile ilgili olduğu için kendilerine beyana çağrı mektubu gönderilecek mükellef grubunu tespit etmek için önem arz eder. Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; GVK md. 86/1-d hükmünün dikkate alınması gerektiği ve 2020 yılı için 2.600 TL’den az -tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan- menkul veya gayrimenkul sermaye iradı elde eden vergi mükelleflerinin GVK’dan kaynaklı olarak beyanname verme zorunlulukları olmadığı için kendilerine beyana çağrı mektubu yollanamaması gerektiği belirtilmelidir.

Beyana çağrı mektubu gönderimine ilişkin bir diğer uygulama, **veraset ve intikal vergisi** (Bundan böyle “VIV” olarak anılacaktır) beyannamelerinin süresinde verilmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Yönerge’de yer alan bu durum, VUK’un 342. maddesinde bu madde bağlamında beyana çağrı mektubunun veraset intikal vergisi beyanname özetinde uygulanma usulüne yer veren 25 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ilgilidir. Zira VUK md. 342 hükmünde “Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyat olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir” denilmekte ve bu maddeye ilişkin olarak 25 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde “vergi dairelerine gelen listeler kontrol edilerek istisna tutarını aşan intikaller ile yetkili vergi dairesince, intikal eden kıymetin değeri konusunda net bilgi edinilemediği veya diğer nedenlerden dolayı gerekli görülen intikaller için ilgili beyanname vermeye çağrılacaktır. Beyanname vermek zorunda olduğu halde beyanname vermeyenlerden beyana çağrı yazısının

³ 25 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile 6.12.2016 tarihli ve 22664 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

tebliğinden itibaren 15 gün içinde beyanname verenler adına ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecek, 15 gün içinde beyanname vermeyenler için ise birinci derece usulsüzlük cezası kesilerek olay emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna sevk edilecektir.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu mevzuat düzenlemeleri VUK’un usulsüzlük derece ve cezalarına yer veren 352. maddesi⁴ ile birlikte değerlendirildiğinde; zamanında veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeyen bir mükellefe gönderilen beyana çağrı mektubunun tebliğ tarihinin, bu mükellefe beyanname verme ödevindeki eksikliği tamamlamak üzere verilen 15 günlük sürenin başlangıcına esas alınması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

1.2. Uygulamanın İşlevi

Mali hukuk düzenlemelerine bakıldığında, hem kanun koyucunun hem de idarenin kamu alacağının mümkün olan en kısa sürede hazineye intikali amacını taşıyan pek çok düzenlemeye yürürlük kazandırdığını görmekteyiz. Beyana çağrı mektubu uygulamasına yönelik düzenlemelerin de söz konusu amacın bir parçası olduğu ve uygulamaya anılan intikal sürecinin kısaltılmasında bir yöntem olarak başvurulduğu ifade edilebilir. Zira beyana çağrı mektubu gönderimi marifetiyle hem vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek hem de beyannamesini vermeyen vergi mükelleflerinin **uyarılması sağlanarak** kamu gelirininkenden tahsil edilmesi istenilmektedir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesine ilişkin VUK md. 342 kapsamında tanınmış ek süreler ve bu ek sürelerin başlangıcını doğrudan etkileyen 25 Seri No’lu **Virkal Vergisi Kanunu Genel Tebliği** açıklamaları birlikte göz önüne alındığında, idarenin VİV beyannamelelerini geciktiren mükellefleri doğrudan cezalandırmak yerine öncelikle ilgili beyannameyi vermeyen bu mükelleflere **beyana çağrı mektubu göndererek** uyarıda bulunabildiği görülmektedir. Dolayısıyla, beyana çağrı mektuplarının bu şekilde “uyarı” (Çolak, 2016: 20; Aydın, 2018)⁵ işlevine sahip olduğunun söylenebilmesi aşda veraset ve intikal vergisine ilişkin yukarıda yer verilen ilgili mevzuat hükümlerinden kaynaklanmaktadır.

Bu noktada, beyana çağrı mektubunun vergi mükelleflerinin aleyhine olabilecek nitelikte bir işlevi daha bulunduğu ifade edilmelidir. Zira beyana çağrı mektubuyla ilgili yargı kararları incelendiğinde, mektuba cevap vermeyenin, vergi mükellefleri hakkında “olumsuz bir kanaat” oluşturduğu görülmektedir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararı⁶ irdelendiğinde; mükellefin defterlerini tasdik ettirmediği ve tebliğ edilen beyana çağrı mektuplarının hiçbirine cevap vermediği bilgilerine yer verilmekte olup, mahkemenin de bundan dolayı mevzuat hükümleri ile dava konusu olayı birlikte değerlendirerek dosyadaki faturaları geçerli bir belge olarak kabul etmediği görülmektedir. Başka bir Danıştay kararında⁷ da benzer şekilde şirket kanuni temsilcilerine defalarca beyana çağrı mektubu

⁴ “Usulsüzlük dereceleri ve cezaları” kenar başlıklı VUK md. 352 hükmünün ilgili kısmı; “*I. derece usulsüzlükler: ...11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması. II . derece usulsüzlükler: 1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması...*” şeklindedir.

⁵Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.014.35.16.01-176200-227 sayılı özelgesinde; “...tarafınıza **uyarı**/beyana çağrı mektubunun gönderilmesi olmasına rağmen” denilerek beyana çağrı mektubu “uyarı mektubu” olarak nitelendirilmiştir. Özelge metni için bkz. <https://www.gib.gov.tr>, (Erişim Tarihi:18.02.2020).

⁶ Danıştay 3.D., 04.03.1996; E.1995/4739, K.1996/567, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 24.02.2020) sayılı kararında; “...tebliğ edilen **beyana çağrı mektuplarının hiçbirine cevap verilmediğinin, ...hiç bir yükümlülüğünü yerine getirmeyen ...'in düzenlediği faturalam geçerli bir belge olarak kabulü mümkün olmadığından...” denilmektedir. Benzer yönde diğer bir karar için bkz. Danıştay 3.D., 04.03.1996; E.1995/4764, K.1996/565, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 24.02.2020). Yine Danıştay 4.D., 01.10.1997; E.1995/3281, K.1996/3436, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 24.02.2020) sayılı kararında; “...*Davalı idare, 17.12.1990 tarihinde davacıya **beyana çağrı mektubu** gönderilmesine karşı herhangi bir bildirimde bulunulmaması üzerine yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğunu ileri sürmekte...*” denilmektedir.**

⁷ Danıştay 3.D., 07.06.1994; E.1994/900, K.1994/1886, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2020).

yazıldığı ve fakat mükellef tarafından beyanmaların verilmediği belirtilerek bahsedilen mükellef aleyhine bir kanaate varıldığı ifade edilmektedir.

1.3. Uygulamanın Hukuki Niteliği ve Sonuçları

Uygulamada, “beyanname soru yazısı” (Alpaslan, 2017) veya “görüşme mektubu”⁸ olarak anıldığı da görülen beyana çağrı mektubu, vergisel açıdan doğrudan sonuç doğuran idari bir işlem değildir ve bundan dolayı tek başına dava konusu edilememektedir (Aykın, 2018). Mükellefin beyana çağrı mektubu uyarınca verdiği beyanname üzerine gerçekleştirilecek tarhiyat re’sen tarhiyat olmalıdır. Zira VUK md. 30 uyarınca “*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse*” re’sen tarhiyat işlemi gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, beyana çağrı mektubunu alan mükellefin akabinde verdiği beyanname neticesinde gerçekleştirilecek re’sen tarhiyat işlemine karşı dava açması mümkündür.

Doktrindeki bir görüş, beyana çağrı mektubunun, izaha davet müessesesinin farklı bir açılımı olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir (Çolak, 2016: 19). Bize göre, her ne kadar yukarıdaki açıklamalarımıza benzer şekilde izaha davet üzerine mükellefin verdiği beyanname uyarınca gerçekleştirilen tarhiyatı re’sen tarh niteliğinde kabul etmek gerekmekte (Uzunöner, 2019: 28-31) ise de verginin yasallığı ilkesinin baskın olduğu vergi hukukunda kıyas yoluyla bu şekilde genişletici yorumda bulunulması yerinde olmaz. Bu bağlamda, beyana çağrı mektubunu izaha davet müessesesinin farklı bir açılımı olarak değerlendirmek mümkün değildir.

Danıştay’ın bir kararında⁹ Danıştay Savcısı tarafından “*Beyana çağrı yazısının, salınmış vergi veya kesilmiş cezanın tebliği niteliğinde olmadığı açıktır*” şeklinde yapılan açıklamalar kanaatimizce uygulamanın hukuki niteliğini ve sonuçlarını ortaya koymaktadır. Beyana çağrı yazısı gönderimi, hem vergi aslının ve fer’ilerinin salınmasının hem de vergi cezasının kesilmesi işlemlerinin tebliği niteliğinde değildir. Zira bu yazının mükellef hakkında doğrudan sonuç doğuran bir etkisi yoktur ve bu haliyle tek başına idareye mükellef aleyhine kesin ve yürütülebilir bir durum yaratma imkanı vermez. İşte bu nedenle de bu yazının iptal davasına konu edilip hukuka uygunluğuna yönelik denetimi söz konusu olmamaktadır. Kısacası; yasal bir dayanağı olmayan beyana çağrı mektubu gönderimini, idari işlemler kategorisinde değerlendirebilmek olanaklı değildir.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; uygulamayı yasal dayanaktan yoksun bulmaktayız ve hukuki anlamda sonuç doğurmaması veya idari işlem mahiyetinde olmaması sebebiyle de beyana çağrı mektubunu, mükellefi uyaran bir bilgilendirme yazısı olarak kabul etmekteyiz. Hal böyle iken, uygulama bakımından 25 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde “*Beyanname vermek zorunda olduğu halde beyanname vermeyenlerden beyana çağrı yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde beyanname verenler adına ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecek...*” şeklinde yer alan düzenlemeden hareketle beyana çağrı yazısının tebliği tarihinin VUK md. 21’deki “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” şeklindeki hüküm bağlamında dikkate alındığını ve 15 günlük sürenin hesaplanmasına tesiri olduğunu belirtmeliyiz.

Son olarak; beyana çağrı mektubu uygulamasının, bir taraftan idarenin vergi miktarının gerçeğe uygun şekilde ödenmesi amacıyla ulaşmak istediği bilgilere ve delillere vergi mükellefi üzerinden kolayca ulaşarak ispat ve denetim görevini dahşirmesi diğer taraftan da mükellefin kendi bakış açısını idareye sunarak cevabı kabul edilirse incelenmemesi/takdire sevk edilmemesi ya da izahının kabul edilmediği en kötü ihtimalde indirimli vergi ziyai cezası ile karşılaşması şeklinde sonuçları olduğu ifade edilebilir.

2. BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU UYGULAMASININ ANAYASAL İLKELERE UYGUNLUK BAĞLAMINDA İRDELENMESİ

2.1. Verginin Yasallığı İlkesine Uygunluk

⁸ “Vergi Dairesi Neden Görüşme Mektubu Gönderiyor?”, <https://vergiseldestek.com/2018/11/07/vergi-dairesinden-gelen-gorusme-mektubu/>, (Erişim Tarihi: 25.02.2020).

⁹ Danıştay 4. D., 22.12.2005; E.2005/1195, K.2005/2537, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 26.02.2020).

Vergi hukukuna ilişkin düzenlemeleri oluşturmada kullanılacak asli araç, “yasa”dır (Anayasa md. 73/3). Ancak vergisel bir düzenleme yapılırken ilgili “yasa hükmünün asgarî ölçüde bağlamda yasal düzenleme kapsamında “vergiye dair düzenlenmesi yürütmeye bırakılabilecek konular” en tartışmalı hususlardır (Başaran Yavaşlar, 2013: 210). Bilindiği üzere yürütme organı, vergilendirme alanında yasal dayanak olmaksızın yetki kullanamaz (Güneş, 2019: 178). Vergilendirme alanında yürütme organı, *i) koşullu değiştirici düzenleme* (Anayasa md. 73/4) ve *ii) uygulama usulleri* yahut tekniğine yönelik *sıradan (alelade) düzenleyici işlemler* yapma yetkisine sahiptir (Güneş, 2019: 179). İdareye verilen (alelade) düzenleyici yönetsel işlemlerde bulunma yetkisi ise, *i) “yenilik ve şekilsel ödevler getirici olan düzenlemeler”* ve *ii) “açıklayıcı olmaları ve kurallardaki duraksamaları giderici nitelikleri dolayısıyla herhangi bir yükümlülük getirmeyen düzenlemeler”* şeklinde iki bölümde incelenmektedir (Güneş, 2019: 179).

Uygulamada, idarenin sıradan/alelade düzenleyici işlemleriyle vergi mükellefine birtakım gizli maliyetler yüklemesi söz konusu olabilmektedir. Yüklenen gizli maliyetlerin bir bölümünü mali danışmana ödenen ücretler, kırtasiye masrafları görevli giderleri gibi giderler oluştururken diğer bölümünü ise parasal olarak kolay hesaplanamayan, sosyal maliyet (psikolojik maliyet) denilen ve vergi mükellefinde oluşan stres oluşturmaktadır (Güneş, 2019: 188). Dolayısıyla, yürütme tarafından yürürlüğe konulan düzenlemelerin -ödevlerin - muhatabı olan vergi mükellefleri, şüphesiz ki idarece getirilen bu düzenlemelere erişmek ve eriştikten sonra da bunları hem anlamak hem de yorumlamak için çaba sarf etmektedirler. İşte izah ettiğimiz bu genel hukuki durum karşısında, vergi mükelleflerinin mevcut düzen çerçevesinde ve yasalara dayalı olarak gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemlerin yürütme tarafından tesis edilen ve herhangi bir yasal temeli olmayan uygulamalarla bozulmasının veya değişikliğe uğratılmasının Anayasa’daki verginin yasallığı ilkesini zedeleyeceği açıktır.

Bu bağlamda, normlar hiyerarşisi bakımından idarenin düzenleyici işlemi olarak dahi nitelendirilmesi mümkün olmayan “İşlem Yönergesi” dayanak alınarak yürütme tarafından kendilerine beyana çağrı mektubu gönderilmiş olan vergi mükelleflerinin yaşayacakları ilk problem, bu mektubun gönderilmesinin kendilerince **öngörülemez** olmasıdır. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmayan ve dayanağına ulaşılması mümkün görünmeyen bir uygulama kapsamında, vergi mükellefinden söz konusu mektuba cevap verip vermemesinin olumlu veya olumsuz sonuçlarını bilmesi ve öngörebilmesi beklenemez.

Yasal dayanağı olmayan beyana çağrı mektubunun uygulamada standart bir şeklinin olmadığı ve ilgili vergi dairelerinin konunun gereklerine uygun şekildeki ifadelerle mükellefleri beyanda bulunmaya davet ettikleri bilinmektedir (Aykın, 2018)¹⁰. Elbette konuya ilişkin yasal dayanağın olmaması sebebiyle beyana çağrı mektubu gönderilmesi hususunda uygulamada yeknesak bir usul de takip edilmemesi normaldir. Zira beyana çağrı mektubunun gönderilmesini sağlayan düzenlemeler, tamamen idarenin kendi organlarına yönelik kaleme alınmış olup aslında yasal anlamda bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle de idari merciiler tarafından aşağıda yer verildiği şekilde zaman zaman anılan düzenlemeler dayanak alınıp farklı mahiyette ancak benzer görünümde yeni uygulamalara gidildiği görülmüştür.

Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2014-2017 yılları arasında internet üzerinden gelir elde edenleri “görüşme mektupları” ile daireye çağırdığı bilinmektedir. Bu görüşme mektuplarında; “*Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözetmek, mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirmek ve cari dönem içerisinde mükelleflerin vergisel ödevleri ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek olumsuzlukların en kısa sürede önlenmesi amacıyla mükellef odaklı analiz çalışmaları yapılmakta*” olduğu, bireysel banka hesaplarının ticari maksatla kullanıldığı şüphesinin varlığı, mükellef hakkında vergi ziyaına sebebiyet verdiği hususunda yapılmış bir şikayetin bulunduğu, vergi dışı bırakılmış diğer gelirlerin varlığı ve yıl içerisinde birden fazla işverenden ücret

¹⁰ İlgili eserde konu hakkında “*Vergi dairesi kayıtlarında yapılan araştırma uyarınca, ... dönemine ilişkin olarakgeliri elde ettiğiniz, ancak bu konuda herhangi bir beyanda bulunmadığımız anlaşılmıştır. Söz konusu gelire ilişkin beyannamenizi vermeniz, beyanname vermenizi gerektirmeyecek bir husus söz konusu ise bunu bildirmeniz gerekmektedir.*” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

geliri elde edilmiş olduğu (ikinci işverenden alınan ücretin tarifeyi aşmasından dolayı verilmeyen beyanname olması hali) gibi hususlara yer verildiği görülmektedir¹¹. Bu noktada, görüşme mektubu gönderiminin ilk bakışta beyana çağrı mektubuna benzediği ve dayanağını beyana çağrı mektubu hususundaki İşlem Yönergesi düzenlemelerinden aldığı akla gelebilir. Ancak bize göre; yukarıda yer verildiği haliyle hem içeriği hem de usulü bakımından görüşme mektubu gönderimine yönelik uygulama, İşlem Yönergesi'nde çerçevesi çizilmekte olan beyana çağrı mektubu gönderimine ilişkin kurallara uygun değildir.

Yine İşlem Yönergesi'nin 52. ve 180. maddelerindeki açıklamalar irdelendiğinde, beyana çağrı mektubunun gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisine özgülendiği anlaşılmaktadır. Hal böyleken, beyana çağrı mektubuyla ilgili bir özelgede¹², “**ÖTV beyannamelerinin verilmemesi üzerine, ... Vergi Dairesince beyana çağrı mektubu gönderildiği**” belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, İşlem Yönergesi'nde Özel Tüketim Vergisi mükellefiyeti hakkında beyana çağrı mektubu gönderilebileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen, idare tarafından ÖTV mükelleflerine de beyana çağrı mektubu gönderilmiştir. Yine bir Danıştay kararında¹³, akaryakıt bayiliği işinden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olan yükümlü şirket adına, şirketin 1987 ile 1992 takvim yılına ait kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinin yasal süresi içinde verilmemesi nedeniyle şirket kanuni temsilcilerine defalarca beyana çağrı mektubu gönderildiği ifade edilmiştir.

Beyana çağrı mektubuyla ilgili verginin yasallığı ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir başka alt ilke, devlet yönünden “verginin alınması zorunluluğu” ilkesidir. Bu ilke, emredici niteliktedir ve devletin vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesi gerektiğini ifade etmektedir (Güneş, 2019: 188). Beyanname vermesi gerektiği halde vermemiş olan yıllık gelir vergisi mükellefleri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapıldığı zaman ödenmesi gereken vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında kesilmekte iken gelir vergisi mükelleflerinden bazılarında beyana çağrı mektubu gönderilip beyana çağrı mektubunun postaya veriliş tarihinden itibaren bir ay beklenmesi (İşlem Yönergesi md. 52/2) halinde -*şayet kişi gerçekten beyannamenin gecikmesine sebebiyet verdiyse*- bu kere geç verilen beyanname sebebiyle kesilecek cezanın yüzde elli oranında hesaplanması gerekmektedir. Zira beyana çağrı mektubunu alan mükelleflerin bu mektuba istinaden verecekleri beyannameye istinaden gerçekleştirilecek tarhiyat VUK md. 30/4. fıkra uyarınca re'sen tarhiyattır ve bu tarhiyatta kesilecek ceza miktarı için de VUK md. 344/son hükmünde, “**Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır**” şeklinde yer alan düzenleme işletilerek vergi ziyai cezası yarı oranında hesaplanmalıdır.

Görüldüğü üzere, beyana çağrı mektubunu gönderen vesonrasında herhangi bir vergi incelemesi ve/veya takdir komisyonuna sevk başlatılmayıp bunlar yerine mükellefe beyannamesini vermesi için süre tanıyarak beyannamenin tamamlanmasını sağlayan idare, herhangi bir yasal dayanağı olmadan gerçekleştirdiği bu idari uygulamalar marifetiyle yasal olarak doğması gereken vergi ziyai cezası tutarından kısmen vazgeçmekte ve böylece “verginin alınması zorunluluğu” ilkesine aykırı hareket etmiş olmaktadır. İdare, vergi mükellefini takdire sevk etmeyip beyana çağrı mektubu yollayarak esasında vergi ziyai cezasının yarısından vazgeçmiş olmaktadır.

Özetle; yukarıda izah edildiği gibi beyana çağrı mektubu gönderimine dair uygulamaların yeknesak bir usulü bulunmamaktadır. Beyana çağrı mektubu geldikten sonra mükellefler mektubun güvenilir yasal düzenlemesine erişmek, akabinde mektubu anlamak ve yorumlamak hususlarında da oldukça

¹¹ “Vergi Dairesi Neden Görüşme Mektubu Gönderiyor?”, <https://vergiseldestek.com/2018/11/07/vergi-dairesinden-gelen-gorusme-mektubu/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2020); “Maliye'den İnternet Geliri Elde Edenlere Görüşme Mektubu”, <https://vergiseldestek.com/2018/11/07/maliyeden-internet-geliri-elde-edenlere-gorusme-mektubu/>, (Erişim Tarihi:15.02.2020).

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.01.2012 tarihli ve B.07.1.GB.4.20.15.01-40-3-MUK-2011-28-4 sayılı özelge metni için bkz. <http://www.gib.gov.tr>, 16.02.2020.

¹³ Karar metni için bkz. Danıştay 3.D., 07.06.1994; E.1994/900, K.1994/886, www.kazanci.com.tr, (Erişim tarihi:18.02.2020).

zorlanmaktadırlar. § te bu gibi haller, uygulamanın açık bir şekilde yasallık ilkesine aykırılık oluşturduğunu ortaya koymaktadır.

2.2. Yasal İdare İlkesine Uygunluk

Yasal idare ilkesi, bir yandan idari işlem ve eylemlerin temelinde yasa olmasını diğer yandan da idarenin işlem ve eylemlerinin yasaya aykırılı olmamasını ifade etmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 194) (Anayasa md. 2, 8, 11 ve 123). Bu ilkenin vergi hukukunda da katı bir şekilde uygulanması önemlidir. Yasada açıkça yetki verilmedikçe vergi idaresinin yasal hükümleri uygulamakta takdir yetkisine sahip olduğu düşünülemez (Başaran Yavaşlar, 2013: 195).

Beyana çağrı mektubu uygulamasında birliğin sağlanması amacıyla İşlem Yönergesi yayınlanmış olsa da vergi idaresinin yukarıdaki kısımda örneklerine yer verildiği haliyle anılan Yönerge'nin kapsamı dışına çıkan uygulamalarda bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla, idarenin beyana çağrı mektubu gönderirken uygulama birliğini oluşturmadığını ve bağlayıcı nitelikte olmasa da kendine dayanak aldığı düzenlemelere aykırı hareket ederek ilgili süreci yürütmüş olduğunu değerlendirmekteyiz. Sonuç olarak, hem beyana çağrı mektubu gönderiminin temelinde yasa olmaması hem de idarenin bu tip işlemlerini ve eylemlerini konuya ilişkin bağlayıcı olmayan düzenlemeleri dayanak olarak yürütmüş olması sebepleriyle söz konusu uygulamamın yasal idare ilkesine aykırılık teşkil ettiğini söylemeliyiz.

2.3. Ulaşılabilirlik İlkesine Uygunluk

Hukuk devleti ilkesinin en temel işlevlerinden biri “kaosu önleyip düzen sağlamak”tır. Bundan dolayı vergilemeye ilişkin süreçte ilgililere hukuki güvenlik sunulmalıdır. “Hukuk güvenliği/hukuki güvenlik ilkesi” gereğince; her şeyden önce bir düzen oluşturan, ulaşılabilir, açık ve belirli yasal kuralların varlığı şarttır. İlgilisinin varlığından haberdar olamayacağı kurallar, hukuki anlamda güven sağlamaktan uzaktır. Bu nedenle, hukukun “ulaşılabilir ve öğrenilebilir” olması gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 190-191).

Yasaları açıklama ve uygulamayı yönlendirme görevi üstlenen “yönerge” gibi yasa altı metin alanları ülkemiz hukuku bakımından ulaşılabilirlik ilkesini birçok kez zedelemiştir (Çağlar, 2013: 55). Bu bağlamda, “genelgeler” için Resmî Gazete’de yer almaları bakımından ulaşılabilirlik ilkesi kapsamında hukuka aykırılık barındırmadıkları söylenebilir. Ancak yönergeler için aynı durum söz konusu değildir. Türkiye’de yönergeler genellikle sadece ilgili kurumlara gönderilmekte, bu yönergelerden etkilenecek kişiler ise yasaların uygulanmasına ilişkin bazı usuller ve bilgiler içeren yönerge düzenlemelerinden kesin bir şekilde haberdar olamamaktadırlar (Çağlar, 2013: 56). Yönergenin aleniyetine ilişkin durumun ilgili kamu kurumlarının inisiyatifine bırakılması, mevzuata erişilebilirlik sorununu beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla, erişilebilmesi hususu bir kurala bağlanmamış bu nitelikteki idari düzenlemelerin genel olarak hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini belirtmeliyiz.

Nitekim çalışmamızda atf yaptığımız “Vergi Daireleri İşlem Yönergesi”¹⁴ de idarenin iç düzenine ait olduğu gerekçesiyle resmi bir şekilde yayınlanmadığı için tarafımızca -sadece- güvenilirliğinden şüphe edilmesi gereken bir internet kaynağından elde edilebilmiştir. Bu sorundan asıl etkilenecek grup ise, kendisine beyana çağrı mektubu gönderildiği için bu uygulamaya dayanak düzenlemelere ulaşmak isteyen mükelleflerdir. Bu bağlamda, tarafına beyana çağrı mektubu gönderilen vergi mükellefinin konuyla ilgili bilgi sahibi olmak istediğinde beyana çağrı mektubunun tanımına, bu mektubun gönderilme usul ve esasları ile uygulama sonuçlarına resmi kaynaklardan ulaşabilme hakkına ve imkanına sahip olmadığı sonucuna varılmaktadır.

2.4. Güvenin Korunması İlkesine Uygunluk

Güvenin korunması ilkesi (*Vertrauensschutzprinzip-the principle of protection of confidence*), vergi idaresinin işlem ve/veya uygulamalarıyla vergi mükellefinde güven temeli oluşturduğu durumlarda söz konusu güven temeline istinaden tasarruflarda bulunan vergi mükellefinin iyi niyetini koruyan ilkedir (Yılmaz, 2019). Söz konusu beyana çağrı mektubu gönderiminin vergi mükelleflerinde güven temeli

¹⁴ Bkz. <http://oemislemyon.blogspot.com/2012/02/20124680beyannamelerin.html>, (Erişim Tarihi: 04.02.2020).

oluşturucu bir etkisinin olup olmadığı hususunun, belirtilen bu ilke bağlamında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında¹⁵, beyana çağrı mektubu gönderilerek **yetkili makamın yazılı yönlendirmesiyle** vergi mükellefinde güven oluşturduğundan behsedilebilecektir. Karara konu olayda, davalı idare tarafından faiz geliri elde edenlere ilişkin hazırlanmış bir liste gerekçe gösterilerek davacının 2001 yılında menkul sermaye iradı elde ettiği belirtilmiş ve davacıya beyana çağrı mektubu gönderilmiştir. Davacının, söz konusu beyana çağrı mektubu nedeniyle, gelir vergisi beyannamesini verdiği anlaşılmaktadır. İlerleyen zamanda davacı taraf 2001 yılında elde ettiği faiz gelirinin *-menkul sermaye iradının-* GVK geçici md. 59 uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğunu anlayınca tarh edilen vergiye karşı dava açmıştır. Söz konusu yargılamada, mahkeme tarafından vergi idaresi tarafından beyana çağrı mektubu gönderilerek beyanname vermeye yönlendirilmiş olan vergi mükellefinde oluşan güveninin korunması perspektifinden değerlendirmeler yapılmıştır. Böylece, konu hakkında emsal alınması gereken bir içtihat ortaya çıkmıştır. Danıştay ilgili dairesinin bahse konu kararda, *"...vergi mükellefinin beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubu ile davalı idarece beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanununun anılan 369. maddesinde düzenlenmiş olan mükellefinyanıltılması halı"* nin gerçekleştiğini ifade ettiği ve bu durum sebebiyle de 2001 yılında kesilen vergi ziyayı cezasının hukuka aykırılık teşkil ettiğine hükmettiği görülmektedir. Ancak bu kararda, vergi aslı ve gecikme faizi bakımından mükellef lehine bir karar verilmemiştir. Hal böyle iken kararın karşı oyunda, *"Vergi Kanunları uyarınca doğmamış bir verginin idarenin yanılması sonucu beyan edilmesi halinde bu vergiler için gecikme faizi tahakkuk ettirilmesinde Kanuna uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle mahkeme kararının gecikme faizine ilişkin kısmının da bozulması gerektiği..."* şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Bu kararın verildiği tarihte VUK md. 369/1.f. hükmünde 6009 sayılı Kanunun 14. maddesi ile **yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz** şeklinde yapılan 23/07/2010 tarihli değişiklik yürürlükte olmadığı için kararın gecikme faizi kısmı hakkında vergi ziyayı cezası ile aynı yönde değerlendirme yapılmamış olduğu söylenebilir. Buna karşılık kanaatimizce, söz konusu değişikliğin yürürlüğünden bağımsız olarak açıkça verginin aslına dayanak gelirin vergiden istisna tutulduğunun göz önünde bulundurulması ve idarece alınan vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve faizi tutarlarının mükellefe iadesi yönünde karar tesis edilmesi gerekirdi. Zira vergi mükellefinin idarenin çağrı mektubu uyarınca bu mektuptaki izahların doğruluğuna ve mevzuata uygunluğuna güvendiği, ihtirazı kayıt koyma gereği dahi duymaksızın idarenin yönlendirmesi ile açıkça vergiden müstesna tutulmuş bir geliri hakkında beyanname vermiş olduğu görülmektedir. Bu durum kapsamında, oluşturulan güven temeline göre hareket eden vergi mükellefinin, idarece yönlendirilmeseydi hangi hukuki durumda olacaktıysa o hukuki duruma kavuşturulması gerektiği düşüncesindeyiz. Burada, idarenin gönderdiği beyana çağrı mektubu üzerine beyannamesini veren bir mükellef hakkında beyannamesini verdikten sonra VUK md. 30/4.f. hükmü esas alınarak re'sen tarhiyat işlemi gerçekleştirilmesi gerekir. Dolayısıyla, idarenin beyana çağrı mektubu gönderip hatalı şekilde yönlendirdiği için beyanname vermiş bir mükellefin; bu beyannamesini vermesi ile birlikte idarenin gerçekleştireceği re'sen tarhiyat işlemine karşı 30 günlük dava açma süresi içinde iptal davası açması, bu davada idarenin beyana çağrı mektubu ile kendisini yanılttığını belirtmesi ve "güvenin korunması ilkesi"ni ileri sürmek suretiyle idarenin hatalı ve mevzuata aykırı yönlendirmesi olmasaydı hangi hukuki durumda olacaktıysa o hukuki duruma kavuşturulması talebinde bulunması yerinde olacaktır.

Diğer taraftan, mükellef tarafından söz konusu tarhiyat işleminin VUK md. 116-118 hükümleri kapsamında vergi hatası içerdiğinin gündeme getirilmesi de mümkündür. Zira beyanname vermesi gerektiği hakkında bir uyarıcı mektubu aldığı için beyanname veren mükellefin bu bildirim sonrasında açıkça verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulmuş bir şey hakkında ya da vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş iken re'sen tarh işlemi gerçekleştirilmiş olmaktadır. İşte mükellef tarafından bu tarhiyat işleme karşı, 30 günlük dava açma süresi içinde veya VUK md. 120-126

¹⁵ Danıştay 4.D., 22.12.2005; E.2005/1195, K.2005/2537, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 23.02.2020).

kapsamında tarh zamanasını süresi içinde hata düzeltme vakalet yolu başvurusunda bulunması ve şayet bu başvurudan hata düzeltme sonucu alamamaları halinde de vergi hatasının varlığı iddiası ile dava açılabilmesi mümkün olabilecektir.

2.5. Eşitlik İlkesine Uygunluk

Eşitlik ilkesi, hem Anayasa md. 2’de yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur hem de Anayasa md. 10’da¹⁶ açık bir şekilde ifade edilmektedir. Anayasanın 10. Maddesinin son fıkrasında ise, “Devlet organları ve idare makamları, bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklinde eşitlik ilkesini uygulayacak kamu otoritesine özgü ayrı bir hüküm bulunmaktadır.

Hal böyle iken İşlem Yönergesi’nin 52. maddesinde “Beyana çağrı mektubunun gönderilmiş olması (olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine engel değildir” şeklinde, VUK md. 371 kapsamındaki pişmanlık ve ıslah müessesesinin hatalı ve eşitlik ilkesine aykırı şekilde uygulanmasına yol açmakta olan bir düzenlemeye yer verilmiştir. Zira bize göre, beyana çağrı mektubunu aldığı için VUK md. 371. hükümlerinden yararlanmak isteyen bir mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesindeki “kendiliğinden haber verme” haline uygun hareket ettiğinden söz edilemez. İşbu durum karşısında, gerçek anlamda kendiliğinden pişmanlık dilekçesi veren mükellefler ile idarenin mektubu vasıtasıyla beyanname vermeye çağrılmış olduğu için pişmanlık dilekçesi verip VUK md. 371 kapsamında beyannamesini veren mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden aynı şekilde yararlanıyor olmalarının eşitsizlik yarattığı kanaatindeyiz (Akkoç, 2016: 143).

Anayasa Mahkemesi, eşitlik ilkesini “aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulması, farklı durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması”¹⁷ şeklinde ifade etmektedir. Mahkemenin eşitlik ilkesi tanımlamasındaki “farklı hukuki durumda” olanların “farklı kurallara bağlı tutulması” kriteri üzerinden değerlendirme yapılacak olduğunda ise, beyana çağrı mektubu gönderiminde Yönerge’de vergi türlerine göre oluşturulan farklılıkların gerekçelerine yantı bulmak gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2011: 31). Yönerge’de VİV ile GVK kapsamındaki bazı gelir unsurları bakımından gelir vergisine ilişkin beyana çağrı mektubu gönderilebileceği açık bir şekilde düzenlenmiştir. VUK’un 342. maddesinde yer alan “veraset ve intikal vergisinde ek süre”ye dair düzenlemeler ile ilgili olarak 25 Seri Numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar irdelendiğin zaman da burada açık bir şekilde beyana çağrı mektubunun VİV uygulaması özelinde gönderilebileceğine değinildiği görülmektedir. İşte tam da bu noktada, bahsedilen şekilde düzenlemelerin benzerlerine neden herhangi bir GV genel tebliğinde yer verilmemiş olduğu ve İşlem Yönergesi’nde beyana çağrı mektubu uygulamasının kapsamına kurumlar vergisi, KDV gibi diğer vergi türlerinin niçin sokulmadığı anlaşılammaktadır. Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; idarenin bağlayıcı olmayan birtakım düzenlemeler ve yasal dayanaktan yoksun düzenlemelere dayalı farklı görünümlerdeki uygulamalarıyla bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan bir takım vergi mükellefleri nezdinde beyana çağrı mektubuyla “uyarda” bulunarak süreci kolaylaştırdığı ve aynı imkânı bildirimde bulunma yükümlülüğü olan diğer vergi mükelleflerine sunmadığı, böylece beyana çağrı mektubu gönderimine dair eşitlik ilkesine aykırı bir durum oluşturulduğu sonucuna varılmaktadır.

¹⁶ “Kanun önünde eşitlik” kenar başlıklı Anayasa’nın 10. Maddesi: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, ystular, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi’nin “Eşitlik İlkesi”ni izah ettiği diğer bazı kararları için bkz. AYM, 02.04.2011; E.2009/65, K.2011/24; AYM, 22.06.2010; E.2008/110, K.2010/55; AYM, 21.05.2015; E.2014/167, K.2015/27, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 25.04.2020).

3. VUK'TAKİ BAZI MÜESSESELER ÇERÇEVESİNDE BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE YARATTIĞI SORUNLAR

3.1. Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasının İzaha Davet Kapsamında Değerlendirilmesi

İzaha davet müessesesi, vergide gönüllü uyumu arttırmak amacıyla 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir tanesi olarak kabul edilmiş bir uygulamadır (Uzunöner, 2019: 54). Söz konusu uygulama kapsamında, 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 edilebilmektedir (VUK md. 370).

Beyana çağrı mektubu gönderimini, izahla ilgili idare tarafından değerlendirilen bir görüş vardır (Çolak, 2016: 19). Beyana çağrı mektubunun herhangi bir yasal dayanağı olmaması ve bu uygulamanın kapsamına dair İşlem Yönergesi'nde yer alan ciddi farklılıkları dikkate alındığında her ne kadar bu görüşe katılmak olanaklı olmasa da beyana çağrı mektubu gönderilirken zaman zaman VUK md. 370 kapsamında izaha davet müessesesi için öngörülmüş hususlara benzer uygulamalar gerçekleştirilmekte olduğu da söylenmelidir. Örneğin, tıpkı beyana çağrı mektubu gönderiminden önce olduğu gibi, idarenin izaha davette bulunurken yıllık beyanname vermeyen mükelleflerin listesini tarh dosyaları ile karşılaştırabildiği görülmektedir. Yine hem izaha davette hem de beyana çağrı mektubu gönderiminde vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamış olması gerekliliği bulunmaktadır. Ancak bu benzerlikler dışında iki uygulama arasında temel farklılıklar vardır. Bunlar ise ilk başta, izaha davet müessesesinin yasal bir dayanağının olması ile izaha davet bakımından vergi türlerine göre bir ayırım söz konusu değilken beyana çağrı mektubu uygulamasının İşlem Yönergesi marifetiyle sadece bazı vergi türleri bakımından geçerli olacak şekilde düzenlenmiş olması şeklinde sıralanabilir.

Bilindiği üzere, beyannamede gecikmeye sebebiyet vermek aynı zamanda verginin ziyaa uğradığına delalettir ve böyle bir durumda da bilindiği üzere VUK md. 370 hükümdeki izaha davet kurumuna başvurulabilmektedir. Hal böyle iken uygulamada, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlere –*beyannamenin verilmemiş olmasına*- bağlı olarak tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla bu durumdaki mükellefleri izaha davet edebilecek idarenin bu kurum yerine herhangi bir yasal bir dayanağı olmamasına rağmen beyana çağrı mektubu gönderilmesi yoluna başvurulabildiği görülmektedir. Bu bağlamda, izaha davet müessesesinin işletilebileceği bir hukuk zemininde idarenin kendi çıkardığı bir Yönerge'ye dayanarak beyana çağrı mektubu göndermesi ve hatta beyannamesini vermemiş iki mükelleften biri için izaha davet yazısı diğeri için de beyana çağrı mektubu göndermesi şeklinde ortaya çıkabilecek birçok farklı hukuka ve eşitliğe aykırı idari uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Bu durum karşısında, bilhassa beyanname vermemiş mükellefler bakımından izaha davet ile beyana çağrı mektubu gönderimi uygulamalarının mükellefler nezdinde farklı hukuksal sonuçlar yaratacağı dikkate alınmalıdır¹⁸. Zira idari mercii tarafından izaha davet yazısı gönderimi yerine beyannamesini vermemiş mükelleflere yukarıda açıkladığımız şekilde beyana çağrı mektubu gönderimi yoluna gidilmesi halinde, salınması gereken vergi miktarı bakımından yasanın öngördüğünden farklı, hatalı ve hukuka aykırı görünümeler ortaya çıkacaktır.

¹⁸ Beyannamesini zamanında vermemiş olan bir mükellefe izaha davet yazısı gönderilmesi akabinde mükellef tarafından verilmiş beyanname neticesinde VUK md.370/a-2 hükmünde, “*Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz 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 Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı 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*” şeklinde yer verilen düzenlemelere göre gerçekleştirilecek vergi tarhiyatının toplam tutarı ile aynı mükellefe beyana çağrı mektubu gönderilmesi üzerine bu mükellefin vereceği beyanname akabinde idarece yukarıda izah edildiği gibi VUK md.30/4 ve md.344/son hükümleri dikkate alınarak gerçekleştirilecek %50 oranında vergi ziyai cezası re'sen tarhiyat işlemindeki toplam tutar birbirinden çok farklı olacaktır.

3.2. Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasının Pişmanlık ve İslah Müessesesi Kapsam ında Değerlendirilmesi

Kendisine beyana çağrı mektubu gönderilen vergi mükelleflerinin VUK md. 371 hükmü kapsamındaki pişmanlık ve ıslah uygulamasından (Ateşaoğlu, 2010: 183-199) faydalanıp faydalanamayacağı hususu tartışılması gereken bir konudur. Zira pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanmak buna yönelik bir başvuruya bağlı olup, bu başvurusunun yapılabilmesi için de kanunda bazı şartlar aranmış bulunmaktadır. Bundan dolayı kendisine beyana çağrı mektubu gönderilmiş mükellefin anılan kurumdan yararlanma şartlarına haiz olup olmadığı özel olarak incelenmelidir.

Yukarıda birçok kez ifade edildiği üzere, mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermeyerek “tahakkukta gecikme” hali yarattıkları ve böylece vergi zıya cezası kesilmesini gerektiren fiilleri işledikleri zaman beyana çağrı mektubu gönderimi ile karşılaşmaları mümkündür. Bu bağlamda, beyannamesini zamanında vermediği için beyana çağrı mektubu almış kişilerin ilk bakışta beyan etmedikleri bu vergi tutarları bakımından pişmanlık ve ıslah başvurusu yapma hakkı b ö y l e c e aleyhlerine vergi zıya cezası kesilmesine engel olabilecekleri düşüncesi oluşabilir. Zira VUK md. 371 hükmünde öncelikle, “*beyana dayanan vergilerde vergi zıya cezasını gerektiren fiilleri işleyen*”lerin pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanma imkânına sahip olduklarına yer verilmektedir.

Uygulama düzenlemeleri irdelendiğinde, mükelleflerin beyana çağrı mektubunu aldıktan sonra VUK md. 371 hükümlerinden yararlanarak hiç vermedikleri beyannamelerini verebilmelerine imkân tanındığı görülmektedir. İşlem Yönergesi'nin 53. maddesinde “*Beyana Çağrı Mektubunun gönderilmesi pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel değildir. Beyana Çağrı Mektubunun tebliğinden sonra idarece belirlenen süre içinde beyanname verilmez ise derhal takdire veya incelemeye sevki sağlanır.*” şeklinde açık bir hüküm bulunmaktadır. Ancak ilgili bu hüküm karşısında, vergi zıya cezasının kesilmesini gerektiren fiillerin mükelleflerce “ilgili makamlara **kendiliğinden** dilekçe ile” haber verilmesi gerekliliğinin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaya dair özel bir koşul olarak VUK md. 371/1. fıkra hükmünde vurgulanmış olduğu gözden kaçırılmamalıdır. İşte bu koşul dikkate alındığında; beyana çağrı mektubunu alan mükelleflerin bunun akabinde pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanname vermek isterken, VUK md. 371/1.f.'de aranan “**kendiliğinden** haber verilmesi” şartını sağlamaktan uzak olduğu sonucuna varılması gerektiği kanaatindeyiz.

Kısacası, beyana çağrı mektubu gönderimi sonrasında mükellefi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalandırmak, İşlem Yönergesi'nin pişmanlık ve ıslah başvurusuna dayanak yukarıda yer verdiğimiz 53. madde hükümlerini esas alıp VUK md. 371 hükümlerini dikkate almayan ve böylece vergi yasasının önceliğine aykırılık teşkil eden bir uygulama olacaktır. Hal böyle iken, katılmamızın mümkün olmadığı şekilde İşlem Yönergesi'nin yukarıda yer alan açık hükmünün uygunluğuna ilişkin görüş bildirenler mevcuttur. Bu görüşü savunanlar; beyana çağrı mektubu gönderiminin VUK md. 371/1.f., 1. bent ile 2. bent hallerinden birinin kapsamına girmediğini yani beyannamenin verildiğini tespit eden idarenin vergi zıyaya yol açan bu usule aykırılığı bir ihbar veya vergi incelemesi ile öğrenmediğini -*pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için arayan VUK md. 371/1.f., 1.bent ile 2. bent şartlarının varlığının birlikte bulunduğunu*- belirterek sadece mükellefin durumuna ilişkin bilgi edinme amacıyla bu mektubun gönderildiğini, dolayısıyla beyana çağrı mektubunun gönderiminin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel teşkil etmediğini ileri sürmüşlerdir (Şahin, 2008: 67-68; Tırışkan, 1992: 39; Atç, 1992: 125-126).

Bu açıklamalar karşısında, öncelikle vergi idaresinin beyannamenin verilmemiş olmasını ihbar veya vergi incelemesi haricinde başka bir yoldan öğrendiği, basit bir araştırma ile vergi idaresinin bilgiyi edinmesinin mümkün olduğu, işbu nedenle beyana çağrı mektubunu almış bir mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için VUK md. 371/1.f., 1. bent ile 2. bent şartlarını taşımakta olduğu söylenebilir. Öte yandan; beyannamesini vermemiş mükellefin bu durumunun idarece bilinmekte olduğu, dolayısıyla bu mükellefin re'sen tarhiyat ile karşılaşacağını bildiği için yüksek tutarlı bir cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşmamak amacıyla vergi zıya cezası kesilmesini gerektiren durumunu idareye bildirirken pişmanlık ve ıslah uygulamasındaki faal nedamet/“**kendiliğinden** haber

verme” şartını (Ateşagaolu, 2010: 188-189)¹⁹ sağlayamamakta olduğu açıktır. § te bu durum pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma şartı noksanlığı oluşturmaktadır. Bundan dolayı değerlendirme dışı bırakılamaz kanaatindeyiz.

Kanaatimizce, Yönerge’de yer alan düzenleme yasaya (VUK md. 371) açık bir şekilde aykırıdır. Aksi bir düşünce, mükellefin bağımsız bir şekilde kendi iradesi (Akkoç, 2016: 113) ile hareket etmesi sonucunda ödüllendirilmesi üzerine kurulu olan pişmanlık ve ıslah müessesesinin düzenleniş amacına aykırı olacaktır. Zira kanun koyucu, pişmanlık müessesesini vergi sistemimize getirirken mükellefin yaptığı eylemden gerçekten pişmanlık duyarak, hatasını fark edip geri dönmelerini amaçlamaktadır (Akkoç, 2016: 113; Atçı, 1992: 124; Ateşagaolu, 2010: 188-189). Başka bir ifadeyle, pişmanlık ve ıslah müessesesinde, usule aykırılığı “kendiliğinden beyan etmeye teşvik” (Akkoç, 2016: 143) söz konusudur. Ayrıca VUK md. 370’te yer alan ve nispeten yeni tarihli bir müessese olan “izaha davet” hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, idarenin vergi ziyasına ilişkin tespitte bulunup mükellefi izaha davet etmesinden itibaren mükellefler artık pişmanlık dilekçesi verememektedirler. Birbirini andıran iki farklı uygulamadan izaha davette pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma engellenmekte iken başlı başına vergi ziyası cezası kesilmesine gerekçe teşkil eden beyanname vermeme usulsüzlüğü nedeniyle gerçekleştirilen beyana çağrı mektubu gönderimi uygulamasında § lem Yönergesi’ne dayanılarak pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmam engellenmesi kabul edilemez (Akkoç, 2016: 143). Bu durum “çelişkili davranma yasağına” (Akyol, 2007: 1-2)²⁰ aykırılık teşkil etmektedir. Bu yasak özel hukuk hem de kamu hukuku alanında geçerli olan dürüstlük kuralına dayanır (Yaltı, 2011: 330).

Ayrıca, üçüncü kişilerce yapılmış ve doğruluğu kuşkuyla bir ihbarı dahi pişmanlığı engelleyen bir sebep olarak kabul eden kanun koyucunun, beyanname vermede gecikmenin bizzat vergi dairesince saptanıp işlem yapılması halini *-beyanname verilmeme halini bildiren ve/veya bunun sebebinin soran yazuların gönderilmiş olmasını-* herhangi bir sonuca bağlamama iradesine sahip olduğunu savunmak mantıkla bağdaşmaz kanaatindeyiz (Arslan, 1985: 4-5; Atçı, 1992: 126). Yine bu noktada, kendilerine beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah başvuruları kabul edilecek olursa, bahse konu mükellef grubunun yükümlülüklerini yerine getirmemeye özendirmiş olunacağı da açıktır (Arslan, 1985: 4-5).

Danıştay da yukarıda yer verdiğimiz görüşü destekleyen nitelikte içtihatlar oluşturmuştur²¹. Örneğin; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun bir içtihadında²², “...pişmanlıktan yararlanabilmek için, ceza gerektiren eylemin yükümlü tarafından bildirilmesinden önce, vergi idaresince saptanmamış olması gerektiği, ...mükellef tarafından dilekçe ile bildirilmesinden önce vergi idaresi tarafından herhangi bir şekilde saptanmamış olması gerekmektedir, ..beyannamenin süresinde verilmemesi saptayan vergi idaresince yükümlülerin beyana çağrılması üzerine verilen beyannamelerin, kendiliğinden verilmiş beyannameler olarak kabulü olanaksızdır” şeklinde ifadelerle ve gerekçelere yer

¹⁹ Bu şart hakkında ilgili eserde “Vergi kaybına neden olan veya vergi kaçakçılığı sonucu doğuran hareketlerin mükellefler tarafından ilgili makamlara “kendiliğinden” haber verme dilekçesi ile bildirilmesi kurumun uygulanma şartlarındandır. Pişmanlık dilekçesinin verilmesi vergi idaresinininiktürmesi veya mükellefi harekete geçirme çabası ile değil, pişmanlıktan yararlanmak isteyen serbest iradesi ile gerçekleşmelidir. Örneğin, vergi dairesi tarafından süresinde beyannamesini vermeyen mükellefe beyannamenin verilmeme sebebinin yazılı olarak sorulması sonrasında yapılan pişmanlık talebi, kendiliğinden haber verme koşulunu taşımadığından, kabul edilmemelidir....Bu pişmanlık başvurusu şartı, kişinin pişmanlık olgusunu içeren bir şekilde kendi istek ve arzusuyla haber vermesi şeklinde özetlenebilir ve bu şart farklı hallerde de ihlal edilebilir” şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

²⁰ Çelişkili davranma yasağı ilgili eserde (*Venire contra factum proprium*), “kendi davranışına karşı davranma” şeklinde anlam bulan anayasal bir ilke olarak ifade edilmiştir.

²¹ Danıştay 4.D., 27.03.1995; E.1995/795, K.1995/873 sayılı kararında, “Beyana çağrı yazısının yükümlülere tebliğ edildiği hallerde maddede aranan “kendiliğinden haber verme” koşulu gerçekleşmeyeceğinden, bunun sonucu olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı kuşkusuzdur”; Danıştay 3.D., 07.03.1994; E.1992/2599, K.1994/1138 sayılı kararında, “Beyana çağrı yazısının yükümlülere tebliğ edildiği hallerde maddede aranan “kendiliğinden haber verme” koşulu gerçekleşmeyeceğinden, bunun sonucu olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı kuşkusuzdur.” denilmektedir. Yine benzer yönde bir diğer karar için bkz. Danıştay 3.D., 07.03.1994; E.1992/2599, K.1994/1138, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.03.2020).

²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 02.10.1992; E.1991/420, K.1992/322, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.03.2020).

verilerek beyana çağrı mektubu gönderilmesinin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil ettiği yer verilmektedir. Yine Danıştay'ın başka bir kararında²³, 20.02.1987 tarihinde tebliğ edilen beyana çağrı mektubunun 17.02.1987 tarihli pişmanlık dilekçesini etkilemeyeceği belirtilerek, pişmanlık müessesinden faydalanılabilmesi için tarih önceliği *-beyana çağrı mektubu gönderilmeden pişmanlık dilekçesinin verilmesi-* aranmıştır.

3.3. Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasının Vergi Denetiminin Bir Parçası Olup Olmadığı Sorunsalı

Vergi sistemimiz beyan esasına dayanmaktadır ve vergi mükelleflerinin kanunlarla belirlenen mükelleflerini yapıp yapmadıklarını kontrol altına alarak mali sistemin devamlılığını sağlamayı amaçlamaktadır. Mali sistemin kontrol altına alınması için de yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört adet denetim yolu uygulanmaktadır. Beyana çağrı mektubu gönderilmesi öncesinde mükellefin beyannamesini zamanında vermemiş olduğunun tespiti gerekmekte olup, bunun için bilgisayar işletmeni tarafından bilgisayar kayıtlarından yıllık beyanname vermeyen vergi mükelleflerinin belirtilen vergi türü ve vergilendirme dönemi için beyanname vermemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığına yönelik araştırma yapılmaktadır.

Kanaatimizce, beyana çağrı mektubu gönderimine ilişkin uygulamanın böyle bir ön araştırma safhasına sahip olması nedeniyle “vergi incelemesi” ve “bilgi toplama” denetim yolları benzer hedeflere yöneldiği söylenebilir. Zira vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu **araştırmak**, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK md. 134/1.f.). Beyana çağrı mektubu gönderilmeden önce de idarenin, yıllık beyanname vermeyen mükellefleri tarh dosyası ile karşılaştırarak belirtilen vergi türü ve vergilendirme dönemi için beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığını **araştırması gerekmektedir** (İşlem Yönergesi md. 52). İşte Yönerge’de yıllık beyanname vermesi gereken vergi mükelleflerine yönelik gerçekleştirilen karşılaştırma işlemi de bir nevi araştırma faaliyetidir ve esasında tahakkukta gecikmeye sebep olan mükelleflerin tespiti ile ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmeye yönelik bir çalışmadır. Bu bağlamda, her ne kadar vergi incelemesinin başlangıcı VUK’ta “tutanağa” bağlanmış (VUK md.140) olsa da idarenin beyana çağrı mektubu göndermeden önce Yönerge kapsamında gerçekleştirdiği araştırma faaliyetinin aslında genel anlamda bir vergi incelemesi ile aynı amaçlara hizmet ettiği değerlendirilebilir.

Bir diğer denetim türü olan bilgi toplama ise, kamu idare ve müesseseleri, yükümlüler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenmesi/sorulması suretiyle yürütülen bir denetim faaliyetidir (VUK md.148/1). Bu yolla vergilendirmeye ilgili olgu ve olaylar araştırılarak vergi matrahının ve ödenen ya da ödenecek vergilerin doğruluğunun tespitine, böylece bir yandan da idarenin istihbarat arşivinin oluşmasına katkı sağlanmasına çalışılır. Beyana çağrı mektubu gönderildiğinde, esasında idarece belirlenen vergi türü ve vergilendirme döneminde beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir neden olup olmadığı vergi mükellefine sorulmaktadır. Bu açıdan, beyana çağrı mektubu uygulamasının bilgi toplama denetim yoluna benzer bir amaca sahip olduğundan bahsedilebilir. Ancak, beyana çağrı mektubunu bilgi toplama denetim yoluna benzer bir amaca sahip bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; bilginin sübjektif ve objektif kapsamıyla ilgilidir. VUK’un 148. maddesi çerçevesinde bilgi; “kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükellefle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler”den vergilendirmeye ilgili olmak şartıyla her konuda alınabilmekte iken (Başaran Yavaşlar, 2017: 7), Yönerge uyarınca kendilerine beyana çağrı mektubu gönderilebilen mükellef gurubu vergi türleri bakımından sınırlandırılmıştır. İkinci fark, bilgi vermenin mükellef bakımından anlamına ilişkidir (Başaran Yavaşlar, 2017: 7). Buna göre, mükellef bakımından VUK md. 148’e binaen bilgi vermek bir ödevdir ve buna aykırı hareket ederek talep edilen bilgiyi vermemesi bir kabahat olarak nitelendirilmiştir (VUK mük. md.355/1). Beyana çağrı mektubunu alan mükellefin ise, bilgi verip vermeme konusunda serbest olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, beyana çağrı mektubuna cevap vermemek bir kabahat teşkil etmemektedir ve tek başına bir cezalandırma yapılmasını gerektirmemektedir. Sonucu fark ise, elde edilen bilgiye bağlı olarak idarenin yapacağı işlemlerle ilgilidir ((Başaran Yavaşlar, 2017: 7). Zira VUK md. 148’e göre elde ettiği bilgiye bağlı olarak idarenin nasıl davranması gerektiğini hüküm altına alan mevzuatta bir belirleme yok iken,

²³ Danıştay 4.D., 22.01.1993; E.1992/2488, K.1993/212, www.kazanci.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.03.2020).

beyana çağrı mektubuna verilen cevaba göre idarenin mükellef hakkında ne yapması gerektiği Yönerge'nin 52. maddesinde açık bir şekilde düzenlenmiştir²⁴.

Sonuç olarak, uygulamada beyana çağrı mektubu her ne kadar vergi mükelleflerini “uyarma” amacıyla gönderilse de esasında gönderilen mektup öncesindeki idari sürecin vergi incelemesine benzeyen ancak adı konulmamış kendine mahsus bir denetim süreci oluşturduğu kanaatindeyiz. Ayrıca, mektup ile beyana çağrılan vergi mükellefinin vereceği cevapta yer alan hususların, VUK'ta düzenlenen bilgi toplama denetim yolunun sağlayacağı neticeye benzediğini de söyleyebiliriz.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Beyana çağrı mektubu; bir taraftan bilgi ve delile mükellef üzerinden usul olarak idarenin ispat ve denetim görevini kolaylaştıran, diğer taraftan mükellefin kendi bakış açısını idareye sunma ve cevap kabul edilirse de incelenmeme/takdire sevk edilmeme ya da izahının kabul edilmediği en kötü ihtimalde dahi indirimli vergi ziyai cezalı bir tarhiyat ile karşılaşmasını sağlayan karma yapıya sahip, yasal dayanaktan yoksun, hukuki anlamda sonuç doğurmaması veya idari işlem mahiyetinde olmaması sebebiyle sadece mükellefi bilgilendirerek uyaran bir yazıdır.

Beyana çağrı mektubunun dayanağı olarak gösterilen İşlem Yönergesi, yayımlandığı kaynak itibariyle güvenilir ve ulaşılabilir değildir. Dolayısıyla, kendisine beyana çağrı mektubu gönderilen vergi mükelleflerinin yaşayacakları ilk problem, gönderilen mektubun yasal dayanağını bulamamaktan kaynaklı olarak bu yazıya karşı gerçekleştireceği hareketin veya hareketsizliğinin karşılığını öngörememektir. Bu bağlamda, yasal dayanağı olmayan bir idari uygulama karşısında vergi mükellefi, söz konusu mektuba cevap verip vermemesinin olumlu ve olumsuz sonuçlarını bilememektedir. Hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eden bu durumun bir diğer yansıması da idari merciiler tarafından Yönerge'deki düzenlemelere uygun olmayan şekillerde uygulamalara gidilebilmesidir. Örneğin, ilgili Yönerge'de beyana çağrı mektubunun belirli vergi türleri bakımından gönderilmesi hususu düzenlenmiş iken uygulamada bu husus aşılarak başka vergi türleri için de beyana çağrı mektubu gönderimi gerçekleştirilebilmektedir.

Netice itibariyle, beyana çağrı mektubu yasal dayanağı olmadan ve farklı bir takım idari uygulama görünümüyle gerçekleştirilmektedir. Bu suretle, zamanında verilmeyen beyanname ile oluşacak geç tahakkuktan kaynaklı yasal olarak doğması gereken bir vergi ziyai cezası tutarından kısmen vazgeçilmekte ve böylece “verginin alınmasının zorunluluğu” ilkesine aykırı hareket edilmektedir.

Beyan çağrı mektubunu alan vergi mükelleflerinde, idarenin bu yönlendirmesine şüphe olarak mektuba konu verginin doğduğuna veya verginin konusunun vergi istisnası kapsamına girmediğine ya da kendisinin vergiden muaf olmadığına dair çeşitli kanaatler oluşabiliyor. Ancak bu mektup içerik olarak beyana konu olmayan bir durum ile ilgili gönderilmiş ise; artık vergi mükellefi yanıtlanmış kabul edilmeli, mektubu aldıktan sonra verdiği beyannameye istinaden gerçekleştirilen tarhiyat VUK md. 369/1. fıkra hükmüne göre değerlendirilmeli ve bu şekilde hatalı yönlendirilmeseydi hangi hukuki durumda olacaktıysa o hukuki duruma getirilmesi adına hakkında gerçekleştirilmiş tarhiyat işlemi de salınmış vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte kaldırılarak iptal edilmelidir. Mükellefin hukuki durumu idarenin hatalı beyana çağrı mektubu gönderimine karşı korunmalı iken bunun için gerekirse mektup sonrası geç verilen beyanname üzerinden gerçekleştirilecek re'sen tarhiyat işlemine

²⁴ Yönerge'nin 52. maddesinde, “4 -Beyana çağrı mektubuna mükellef tarafından verilen yazılı cevapta belirtilen hususların yeterli görülmemesi halinde, durumun araştırılması için Sicil -Yoklama Servisinden yoklama isteminde bulunulur ve alınan sonuca göre aşağıda belirtilen işlemler yapılır.

a) Yoklama fişinde, mükellefin yükümlülüğünün halen devam ettiği veya dönem içinde kalktığı tespit edilmiş ise beyanname verilmesi gereken dönem için takdire sevk işlemi yapılır.

b) Yoklama fişinde, mükellefin yükümlülüğünün beyanname verilmemiş olan vergilendirme dönemlerinden evvel kalktığı anlaşılırsa, sicil kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanır.

Yoklama sonucunda, mükellefin adres değişikliği nedeniyle vergi dairesi yetki alanı dışına çıktığı tespit edilmiş ise; yoklama fişinin bir nüshası yazı ekinde tarha yetkili vergi dairesine gönderilerek mükellefin beyanname verip vermediğinin izlenmesi sağlanır.” denilerek beyana çağrı mektubuna verilen cevaba karşı idarenin mükellef hakkında uygulaması gereken işlemler sıralanmıştır.

karşı iptal davası açılması ya da tarh zamanaşımı süresi içinde VUK md. 116-118 hükümleri kapsamında tarhiyatın vergi hatası içerdiği gündeme getirilerek VUK md. 120-126 hükümlerine göre düzeltme başvurusu yapılması yerinde olacaktır.

Hem vergi türleri bakımından objektif bir ayırım gözetilmemesi hem de bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan vergi mükelleflerine beyana çağrı mektubu gönderilerek “uyarıcı” etkide bulunulup sürecin kolaylaştırılması, buna ilaveten uygulamada aynı imkânın bildirimde bulunma yükümlülüğü olan aynı statüdeki vergi mükelleflerinden bir kısmına sunulup bir kısmına sunulmaması uygulamanın açıkça eşitlik ilkesine aykırılık oluşturan görünümüdür.

Beyana çağrı mektubu gönderimi yasal bir dayanağı olmamasından kaynaklı olarak izaha davet gönderimi gibi VUK’taki bazı müessese/durumlarla kısmen benzerlik göstermektedir. Hatta doktrinde kimi yazarlar tarafından beyana çağrı mektubu uygulaması izaha davet müessesesinin farklı bir açılımı olarak değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, beyannamesini zamanında vermeme ş mükellefe VUK md. 370 hükmüne dayalı olarak izaha davet müessesesi uygulanabilecek iken idarenin kendi çıkardığı bir Yönerge’ye göre beyana çağrı mektubu gönderiminde bulunması yasal idare ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Yine beyannamesini vermeme iki mükelleften biri için izaha davet yazısı diğeri için de beyana çağrı mektubu gönderilmesi de eşitliğe aykırı olacaktır.

Beyana çağrı mektubunu alan mükelleflerin pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunabileceklerine yer veren Yönerge’deki düzenlemenin yasaya açık aykırılık oluşturduğunu belirtmeliyiz. Pişmanlık ve ıslah uygulamasına dair Yönerge’de yer alan açık hükmün VUK lafzına ve ruhuna aykırı olduğunu düşünmekteyiz. Zira beyana çağrı mektubunu alıp işlemde bulunan –beyannamesini veren– mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verecekleri bu beyannamele Kanun’da aranan “vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren halin kendiliğinden haber verilmesi” şartını sağlamaktan uzaktır.

Son olarak, beyana çağrı mektubu gönderimine dair uygulama her ne kadar vergi mükellefleri bakımından bir “uyarı” mahiyetinde gönderilmekte olsa da irdeleme konusu yaptığımız söz konusu uygulamada mektup gönderilmeden önce idarenin vergi incelemesi sürecinin başlangıcına benzer araştırmada bulunduğunu söylemeliyiz. Diğer taraftan, mektup ile beyana çağrılan vergi mükellefinin vereceği cevapta yer alan hususlar da VUK’ta düzenlenen bilgi toplama denetim yolunun sağlayacağı neticeye benzemektedir. İşte bu görünüm, uygulamanın bir bütün olarak vergi denetimine yönelik işleve sahip olduğunu ortaya koymaktadır.

Söz konusu bulgular ışığında, vergisel sürecin bir parçası olarak yeri geldiğinde önemli bir rol oynayan beyana çağrı mektubu uygulamasının ivedilikle yasal bir zemine kavuşturulmasını önermekteyiz. Zira ancak bu şekilde hem uygulamanın hukuki sebebine erişilebilirlik sorunu giderilmiş olacak hem de bu yasal altyapı ile idarenin uygulamaya dair gerçekleştirebildiği farklılıkların önüne geçilebilecektir. Hal böyle iken, şu an itibarıyla uygulamanın yasal temelini olmadığı dikkate alınmalı ve idarenin beyana çağrı mektubu uygulamasıyla varmayı hedeflediği amaçlara bilgi toplama gibi mevzuatta yeri olan başkaca uygulamalar ile ulaşması mümkün ise artık yasal zeminden yoksun beyana çağrı mektubu gönderiminde bulunmaması gerekmektedir. Zira defaatle belirtildiği üzere, mevcut beyana çağrı mektubu uygulaması pek çok açıdan Anayasa’ya aykırılık barındırmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akkoç, Elif (2016), “*Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akyol, Ş. (2007), *Medeni Hukukta Çelişki Yasağı*, 1. Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Alpaslan, N. Gaye (2017), “Vergi’de Takdir Komisyonu Kararları Ve Hukukiliği”, *Hukuki Haber*, <https://www.hukukihaber.net/vergide-takdir-komisyonu-kararlari-ve-hukukiligi> makale,5431.html, 25.02.2020.
- Arslan, Nuri (1985), “Beyana Çağrı Mektubu Üzerine Verilen Beyannamelerle İlgili Ceza Uygulamasına İlişkin Bir Yargı Kararının İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.85, , s.3-11.

- Ateşaga oğlu, Erdem (2010), “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.343, s.183-199.
- Atçı, Muhsin (1992), “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellikli Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.231, s.120-131.
- Aykın, Hasan (2018), “Beyana Çağrı Mektubu Nedir? Pişmanlık ve Islah Uygulanmasına Engel Teşkil Eder Mi?”, *Vergi Dosyası*, <https://vergidosyasi.com/2018/02/27/beyana-cagri-mektubu-nedir-pismanlik-ve-islah->, 26.02.2020.
- Başaran Yavaşlar, F. (2011), *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayınları, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2013), “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuki Güvenlik*, Editör: Ece Göztepe, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, , s.189- 238.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2017) ““İzaha Davet” -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.433, s.6-14.
- Çağlar, Selda (2013), “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuki Güvenlik*, Editör: Ece Göztepe, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, s.25139.
- Çolak, Mustafa (2016), “Mükellefe Üçlü Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansımaları”, *Yaklaşım Dergisi*, S.287, s.16-21.
- Güneş, G. (2019), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. tıpkı Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Şahin, Kadir (2008), “Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler, Özellikli Durumlar ve Yapılacak İşlemler”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.106, s.65-70.
- Tırıışkan, Necdet (1992), “V.U.K.'nun Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.60, s.37-40.
- Uzunöner, Mevlüt (2019), “*Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yaltı, Billur (2011), “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen ve Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, *Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan*, Editörler: Mustafa Koçak ve Suat Teker, Okan Üniversitesi, İstanbul, s.313-336.
- Yılmaz, R. (2019), *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

DİĞER KAYNAKLAR

- Vergi Dairesi İşlem Yönergesi,
<http://oemislemyon.blogspot.com/2012/02/20124680beyannamelerin.html>, 04.04.2020.
- “Vergi Dairesi Neden Görüşme Mektubu Gönderiyor?”, 2018,
<https://vergisedestek.com/2018/11/07/vergidaresinden-gelen-gorusme-mektubu/>, 25.02.2020.
- “Maliye’den İnternet Geliri Elde Edenlere Görüşme Mektubu”,
<https://vergisedestek.com/2018/11/07/maliyeden-internet-geliri-elde-edenlere-gorusme-mektubu/>, 15.02.2020.
- <https://www.gib.gov.tr/>, 23.02.2020.
- www.kazanci.com.tr, 23.02.2020.