

## Son Düzenlemeler Çerçevesinde İzaha Davet Müessesesi



2020/12

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

25.10.2020

## I. GİRİŞ

07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7194 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 370. maddesinde düzenlenen "İzaha Davet" müessesesinde kapsamlı değişiklikler yapılarak;

- ◆ Mükellefler için belirlenen izahta bulunma süresi, 15 günden 30 güne ve
- ◆ İzahatının İdarece yeterli bulunmaması halinde, zamanında yerine getirilmeyen ödevlerin tamamlanması için mükelleflere tanınan süre 15 günden 30 güne

artırılmış olup sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılması halinde izaha davet kapsamına girilebilmesi yönünden aranan şartlar esnetilmiştir.

Sonrasında, 30.07.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, izaha davet müessesine ilişkin 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği tamamen yürürlükten kaldırılarak konuya ilişkin uygulama usul ve esasları yeni yasal düzenlemeler çerçevesinde yeniden belirlenmiştir.

Bu makalede, ön tespit ve izaha davet konularına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde uygulamanın nasıl yürütüleceği açıklanacaktır.

## II. ÖN TESPİT VE İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONU

Ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Yetkili merci, ön tespiti yapacak, izaha davet veya sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunu ifade etmektedir. Mülga 482 seri no.lu VUK Tebliği'nde İzah Değerlendirme Komisyonu olarak adlandırılan idari birimin adının güncellenmesinden ibarettir.

## **A. Gelir İdaresi Başkanlığı Būnyesinde Kurulan Őn Tespit ve İzah Deęerlendirme Komisyonu**

Gelir İdaresi Başkanlığı būnyesinde kurulan Őn tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine gōre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak gōrev yapacaklardır. Bunun yanında, vergi dairelerine bağlı olarak da komisyon kurulabilecektir.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup mōdōrünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından gōrevlendirilen, başkan dāhil toplam ũç kişiden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından gōrevlendirilen, başkan dāhil toplam ũç kişiden oluşacaktır. Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar būnyesinde birden fazla komisyon kurulması mōmkündür.

Vergi dairelerinde kurulan komisyon, vergi dairesi mōdōrünün başkanlığında, vergi dairesi mōdōrō tarafından gōrevlendirilen, başkan dāhil toplam ũç kişiden oluşacaktır.

## **B. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Būnyesinde Kurulan Őn Tespit ve İzah Deęerlendirme Komisyonu**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun gōrōlen daire başkanlıklarında oluşturulacak Őn Tespit ve İzah Deęerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek başkan dāhil ũç vergi mōfettiřinden oluşacaktır. Ayrıca, sōz konusu komisyonlar iēin yeteri kadar yedek ũye seēilecektir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya daire başkanlıkları būnyesinde birden fazla komisyon kurulması mōmkündür.

## **C. Komisyonun Gōrev ve Yetkileri**

Őn Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu;

- ◆ Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, ön tespiti yapar.
- ◆ İzaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlar.
- ◆ Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.

### III. ÖN TESPİT VE İZAHA DAVET

#### A. Ön Tespit

İzaha davet kapsamındaki indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına işaret eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilere istinaden Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir. Ön tespit şartları şunlardır:

- ◆ Vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,
- ◆ İhbarda bulunulmamış olması.

Yürürlükten kaldırılan Tebliğde ön tespit yapılacak konular tadadi olarak sayılmak suretiyle belirlenmiş olmasına karşın yeni Tebliğde, ön tespit kavramı öne çıkarılarak konu hakkında belirleme yapılmamış ve izaha davet uygulamasına konu olacak ön tespitlerin mükellefleri ilgilendiren her türlü vergisel olaylarla ilgili olmasının önü açılmıştır. Esasen mülga tebliğ ile yeni tebliğ arasındaki en temel farklılık da budur.

## B. İzaha Davetin Kapsamı ve İzaha Davet Yazısı

VUK'un 341. maddesinde belirlenen şekilde verginin ziyaa uğradığına işaret eden **emarelerin tespit edilmesi durumunda**, yetkili birimlerce belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edileceklerdir. Ön tespitin yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbar bulunan ya da vergi incelemesi başlatılan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükelleflere ilişkin olarak ön tespit yapılmayacak ve bu mükellefler izaha davet edilmeyeceklerdir.

Komisyon tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı "İzaha Davet Yazısı" tebliğ olunacaktır. İzaha davet yazısında bulunacak hususlar anılan tebliğde sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

## C. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren **30 gün içerisinde** yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca **en geç 45 gün içinde** değerlendirilerek sonuca bağlanacaktır.

Mülga tebliğde izahın değerlendirmesine ilişkin bir süre belirlenmemişken, bu defa idari makamları bağlayacak nitelikte bir süre sınırı getirilmiştir. Mükelleflerin sonucu bilinmez bir süreçte uzunca süre kalmasına mani olacak bu süre sınırlamasının mükellef hakları açısından önem arz ettiği yadsınamaz. Ayrıca, izah değerlendirmenin belirlenen süre içinde ilgili komisyonca tamamlanmaması usul hatası oluşturacak ve uzlaşma aşmasında ya da konu hakkında ihtilaf oluşması durumunda yargı önünde mükellefleri güçlendirecektir.

### a) İzahın Değerlendirilmesi Sonucu Vergi Ziyana Neden Olunmadığının Tespit Edilmesi Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahla bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilecek ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır.

Komisyonun olumlu görüşüne istinaden vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı belirtilmiş olması, izaha davet müessesinin temel yaptırımının vergi incelemesi ya da takdire sevk olduğunu işaret etmektedir. İdari bir işlemin bir tehdit unsuru olarak belirtilmesi olarak görülebilecek bu durum, diğer bir bakış açısıyla, vergi incelemesine ve takdire gidilmeksizin konuların çözüme bağlanması ve bu yolla vergi idaresinin iş yükü azaltılırken mükelleflerin daha kısa sürede, daha az cezaya muhatap kılınarak beyanların kontrole tabi tutulmasının sağlanması olarak kabul edilebilir. Ancak, izaha davet uygulamasına rağmen aynı konuda mükelleflerin vergi incelemesine alınabileceği dikkate alındığında mükellef hakları yönünden önemli bir hak sağlanmadığı ortaya çıkacaktır.

### b) İzahın Değerlendirilmesi Sonucu Vergi Ziyana Neden Olunduğunun Tespit Edilmesi Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, mükelleflerce yapılan izahın, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun veya söz konusu ön tespite ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren **yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde;**

- ◆ hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi,

- ◆ eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi,
- ◆ ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi

şartlarıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Bu takdirde;

- ◆ mükellef tarafından beyanname verilmemesi durumunda ya da
- ◆ mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda

vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılacaktır. Ancak, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

#### a) Mükellefin İzahta Bulunmadığı Durumda Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren **30 gün içerisinde** yetkili komisyona izahta bulunmamaları durumunda, komisyon tarafından **izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine** karar verilecektir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla

ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

Diğer bir deyişle, mükelleflerin izahta bulunmadığı durum ile izahın izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olmadığı veya söz konusu ön tespite ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmadığı durumun sonuçları aynı olacaktır.

## IV.SAhte VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANILMASINA İLİŞKİN YAPILAN ÖN TESPİTLER

### A. SMİYB Kullanımında İzaha Davet Uygulaması

SMİYB düzenleme ve kullanma fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edilmemesi esastır. Bununla birlikte, SMİYB kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde;

- ◆ kullanılan SMİYB tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya
- ◆ bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan

mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecek olup SMİYB kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında **vergiler hariç tutarlar** dikkate alınacaktır. Bu kapsamda;

- ◆ sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit itibarıyla, **daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınmak suretiyle değerlendirilecektir,**
- ◆ tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yaniltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, uygulama şartları **her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı** değerlendirilecektir.

Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde;

- ◆ Katma değer vergisi (KDV) mükellefi olanlar açısından öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin **her bir KDV oranı ayrı ayrı** esas alınmak suretiyle toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir,
- ◆ KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde hesap özetinde yer alan **"Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı** dikkate alınacaktır.

Mal ve hizmet alışları toplamının ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, komisyon tarafından mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri **yazılı olarak bildirmesi** istenecektir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim esas alınarak ön tespite konu tutar komisyonca belirlenecektir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespit gerektirdiği şekilde işlem tesis edilecektir.

## **B. SMİYB Ön Tespit Yazısı ve Bu Yazısın Tebliği Üzerine Beyanname Verilmesi ve Ödemede Bulunulması Halinde Yapılacak İşlemler**

Komisyon tarafından SMİYB kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan SMİYB belge tutarı belirlenen sınırları aşmayan mükelleflere gerekli açıklamaların yer aldığı "SMİYB Ön Tespit Yazısı" VUK hükümleri uyarınca tebliğ olunacaktır. SMİYB ön tespit yazısında yer alacak hususlar Tebliğ'de tadadi olarak sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

Haklarında yapılan ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler tarafından, bu yazının tebliğinden itibaren 30 gün içinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, 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. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılacaktır.

Bu noktada, SMİYB kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlere ilişkin olarak, yalnızca mükelleflerin izah vermeksizin doğrudan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve buna ilişkin vergilerin izah zammıyla birlikte ödenmesi durumunun ön görüldüğü görülmektedir. Diğer bir deyişle, SMİYB kullanma fiiline ilişkin ön tespitin bulunduğu durumlarda, mükelleflerden bir izah sunulmaması beklenmemekte; bu nitelikte bir açıklama sunulsa dahi değerlendirmeye alınmamaktadır. Bu kapsamdaki mükellefler için düzeltme beyanname vererek ilgili %20 oranındaki vergi ziyayı cezasına razı olma (bu cezayı ödeme) ya da konunun vergi incelemesine sevk edilmesi alternatiflerinde başka seçenek bulunmamaktadır.

İzaha davet müessesinin genel mantığına uymamakla birlikte, bu düzenlemenin ilgili Kanun hükmüne uygun olduğu anlaşılmaktadır. Zira, konuyla ilgili düzenlemenin yer aldığı VUK'un 370. maddesinin (b) fıkrasında, SMİYB kullanma fiiline ilişkin ön tespitlere yönelik olarak yalnızca düzeltme beyanı ve %20 oranında vergi ziyayı cezası ön görülmüştür. Mükelleflerin bu seçeneği değerlendirmemesi durumunda ise izaha davete yönelik genel esaslar çerçevesinde konu incelemeye sevk edilecektir.

## V. DİĞER HUSUSLAR

### A. İndirimli Ceza Koşullarını Taşımayanların Vereceği Beyanname Açısından Ceza Uygulaması

İndirimli ceza uygulanması için gereken şartlardan herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344. maddesi gereği **%50 oranında vergi ziyai cezası** kesilecektir.

### B. 30 Gün İçinde Ödeme Yapılmaması

VUK'un 370. maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda **%20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilecek ve izah zammı gecikme faizine dönüştürülecektir.**

### C. Uzlaşma Başvurusu

VUK'un 370. maddesinin (a) fıkrası kapsamında kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde **tarhiyat sonrası uzlaşma** başvurusunda bulunabilecektir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına ilişkin yapılan ön tespitlere ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamayacaktır.

### D. İzahın Yapıldığı Tarihin Belirlenmesi

Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen idari birime;

- ◆ elden verilmişse **bu tarihte**,
- ◆ postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse **zarfın üzerindeki damga tarihinde**,
- ◆ adi postayla veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse **izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte**

verilmiş sayılacaktır. Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunacak ve bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınacaktır.



## DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ

**Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ**

Ortak

[burcin.gozluklu@centrumdenetim.com](mailto:burcin.gozluklu@centrumdenetim.com)

 [Linkedin](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42