

# ÖRNEK UYGULAMALARLA İZAHA DAVET MÜESSESESİ

INSTITUTION OF INVITATION EXPLAINED WITH EXAMPLES



Erdal ÖZTÜRK\*

## ÖZ

İzaha davet müessesesi, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergide gönüllü uyumu arttırmak amacıyla 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayım tarihi itibari ile birlikte yürürlüğe girmiş bir uygulamadır. Mezkur düzenleme sonucu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370. maddesi başlığı yeniden düzenlenerek izaha davet müessesesi literatüre kazandırılmıştır. Madde metninde yer alan yetki doğrultusunda da izaha davet müessesesinin işleyiş usulü 482 seri no.'lu vergi usul kanunu genel tebliği ile düzenlenmiştir. Bu uygulama ile vergi ziyasına sebebiyet veren mükellefler, vergi uyumsuzluklarının vergi incelemesine başlanılmaması ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması şartıyla mali idare tarafından ziyaa ilişkin açıklama yapması amacıyla davet

## ABSTRACT

By the Law, no. 6728, Amending Certain Laws for Fostering Investment Environment, the institution of invitation to explain gazetted on the Official Gazette of 09.08.2016 and entered into force in order to increase the voluntary tax compliance. As a result of the said new legislation, a new settlement method for tax disputes at administrative level has been added to Tax Procedure Law under Article 370, headed "Invitation to explain". Further details for the implementation have been regulated under the Tax Procedure Law General Communiqué, no. 482, in accordance to the authority therein. Thanks to the new institution, the tax administration, provided that no preliminary findings on tax loss has been reported, has the authority to invite taxpayers to explain, once satisfied with the explanation then accept the new adjusted tax returns, and fine the taxpayer

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 20.07.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

edilmekte ve indirimli cezadan yararlanmaktadır. Makalemizde de mükelleflerin izaha davet müessesesinden nasıl yararlanacağı, uygulamanın kapsamı, süreci ve amacı örnek olaylarla açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** İzaha Davet, İndirimli Vergi Ziyai Cezası, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımı

for 20% of tax loss based on the new tax return. This article explains how taxpayers benefit from this institution, the scope of the implementation, its procedures and aims with examples.

**Keywords:** Invitation to explain, reduced tax loss fine, use of fake or misleading document

## 1- GİRİŞ

Günümüzde mali idare, gelişen teknoloji ve bilgi birikimini dikkate alarak geleneksel vergi incelemeleri dışındaki yöntemleri de kullanarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalardan biri olan izaha davet müessesesi, devlet ile mükellef arasında yaşanacak uyuşmazlıklara en hızlı ve optimal şekilde cevap verebilen çözüm odaklı bir çalışma olarak karşımıza çıkmaktadır. İzaha davetin en basit açıklama ile amacının; Devletin vergi gelirlerini bir an önce hazine kasasına intikal ettirmesini, mükelleflerin ise idari çözüm yollarının sağlamış olduğu avantajlardan yararlanarak uzun dava süreçleriyle uğraşmadan netice almasını sağlamaktır diyebiliriz. Hem mükellef hem de devlet açısından adalet terazisinin avantajlı kısmının daha ağır bastığı izaha davet süreci ile vergi idaresi oluşabilecek uyuşmazlıkları azaltmayı, zamanını daha etkin ve verimli alanlara yönlendirmeyi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesini, mükelleflerce vergiye gönüllü uyumun artırılmasını hedef olarak belirlediği aşıkardır.

## 2- İZAHA DAVETİN AMACI

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır. Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyai tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, 04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370'inci maddesi, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanarak "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenmiş, vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.<sup>1</sup> Uygulamanın işleyişine ilişkin 25 Temmuz 2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 370 madde

<sup>2</sup> 482 No.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğ, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

İzah kelime anlamı olarak açıklama anlamına gelmektedir. Vergisel boyutta ise, Maliye Bakanlığı'nın belirli konular dâhilinde vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflere cezai müeyyideler uygulanmadan açıklama hakkı verilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani, izaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir.<sup>3</sup> Haklarında vergi incelemesine başlanılmamış veya takdire sevk işlemi yapılmamış mükelleflere tabiri caizse köprüden önce son çıkış olarak bu yol sunulmuştur. Mali idare bu düzenleme ile verimsiz ve gereksiz vergi incelemeleriyle görevlendirmeleri engelleyerek sınırlı olan denetim gücünü daha verimli kullanmayı ve dolayısıyla da vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasını amaçlamaktadır.

### 3- İZAHA DAVETİN KAPSAMI

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu kapsamda hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu yetki kapsamında Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. maddesinde 16 genel başlık ile sınırlamıştır.<sup>4</sup> Bu başlıklar kısa cümleler ile aşağıda yer almaktadır;

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

<sup>3</sup> Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, 5(1), 57-68

<sup>4</sup> 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi izaha davet edilmesi gerektiği,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gerek Vergi Denetim Kurulunca gerekse de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan İzah Değerlendirme Komisyonlarının almış olduğu kararların büyük çoğunluğunun özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerle ilgili olduğu ancak ilerleyen süreçlerde denetim gücünün etkin ve verimli kullanımı doğrultusunda yukarıda sayılan başlıklarla ilgili de yoğun çalışmaların gerçekleşeceği düşünülmektedir. Zaten mali idare de 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yukarıda 16 başlık halinde sayılan konulardan özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin izaha davet müessesesinden nasıl yararlanacağına yönelik detaylı açıklamalarda bulunarak konuya olan hassasiyetini göstermiştir.

482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde dikkat çeken en önemli konu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacağı belirtilmesidir. Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisine haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000,00.TL'yi geçmemesi (29.12.2017 tarih ve 30285 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 490 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine istinaden 57.000,00.TL)<sup>5</sup> ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edileceği belirtilmiştir. Bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi de şart koşulmuştur. Söz konusu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere mükellefin ilgili dönemde kullanmış olduğu her bir sahte fatura tutarının 57.000,00.TL'yi geçmemesi gerekmektedir. İncelemeye sevk edilen dönemde 10 adet sahte faturayı yasal defter ve belgelerine kaydederek ilgili dönem KDV beyannamelerinde indirim hesaplarına yansıtan mükellefin, bu faturalardan 9 adedi 57.000,00.TL altında, 1 adedi 57.000,00.TL üstünde yer alması durumunda izah müessesesinden yararlanamayacağı, ilgili dönemde kullanmış olduğu sahte faturalar için incelemeye veya takdir sevk edileceği belirtilmiştir. Bir diğer şart ise ilgili dönemde kullanılan sahte faturaların toplamı, mükellefin ilgili dönemdeki toplam alışlarının %5'ini geçmemesidir. Mezkur tebliğde belirtilen bu şartları bir örnekle açıklarsak;

#### **Örnek-1;**

Kadıköy Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Osman Pazarlama Ltd.Şti. hakkında Vergi Müfettişi tarafından yapılan vergi incelemesi neticesinde sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair Vergi Tekniği Raporu tanzim edilmiştir. Tanzim edilen bu raporun sonuç bölümünde Osman Pazarlama Ltd. Şti.'den mal veya hizmet alımında bulunduğu iddia edilen Küçükalyalı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Bostancı Gıda Ltd.Şti'nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 20 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer aldığı tespit edilmiştir. Bu faturaların ayrı ayrı her birinin vergiler hariç

<sup>5</sup> 490 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

tutarı 57.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 1.140.000 TL'dir. Bostancı Gıda Ltd.Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 10.000.000 TL'dir. Buna göre, her bir belge itibarıyla 57.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (1.140.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 500.000 TL'yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir. Mükellefin ilgili yıldaki kullanmış olduğu sahte fatura tutarlarının aynı olduğunu kabul ederek toplam mal ve hizmet alış tutarlarının ise 10.000.000 TL değil de 25.000.000 TL olduğunu farzederek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (1.140.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 1.250.000 TL'yi aşmaması nedeniyle mükellef söz konusu sahte belgeler için incelemeye ve takdire sevk edilmeyip izaha davet edilecektir. KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir. KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır. Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, İzah Değerlendirme Komisyonlarınınca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespite konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespit gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.

Ayrıca mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.<sup>6</sup>

#### **Örnek-2;**

Beykoz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Sarı Kanarya Pazarlama Ltd.Şti. hakkında Vergi Müfettişi tarafından yapılan vergi incelemesi neticesinde sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair Vergi Tekniği Raporu tanzim edilmiştir. Tanzim edilen bu raporun sonuç bölümünde Sarı Kanarya Pazarlama Ltd. Şti.'den mal veya hizmet alımında bulunduğu iddia edilen Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Kartal Gıda Ltd.Şti'nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 58.000,00 TL tutarlı 1 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer aldığı tespit edilmiştir. Öte yandan, Hamsi Fırtına A.Ş. hakkındaki 2017 yılına ilişkin bir başka Vergi Tekniği Raporu'nda ise Kartal Gıda Ltd.Şti hakkında vergiler hariç 49.000,00 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer aldığı tespit edilmiştir. Mükellefin, ilk tanzim edilen raporda belirtilen 58.000,00 TL tutarlı faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla Hamsi Fırtına A.Ş. adına düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak ise izaha davet edilmesi mümkün bulunmaktadır.

<sup>6</sup> 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 57.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartlardan her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

#### 4- İZAHA DAVET SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

##### 4.1- Ön Tespit ve Şartları

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için öncelikle hakkında 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen 16 başlık halinde sayılan izah kapsamlı konulardan biri ile ön tespit yapılması gerekmektedir. Ön tespit kavramına ise 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir.<sup>7</sup> Ön tespit yapılabilmesi için;

- Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması,
- Yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması,
- Vergi incelemesine başlanılmamış(ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder. Ancak mükellef hakkında aynı yılla ilgili olmayan başka bir sahte fatura kullanma incelemesi olması izahattan yararlanmaya engel değildir. Herhangi bir yıl için haklarında sahte belge düzenleme incelemesi mevcut olan mükellefler ise hiçbir şekilde izaha davetten yararlanamaz, bu durumdaki mükellefler hakkında takdire veya incelemeye sevk işlemi yapılması gerekmektedir.)
- Takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması ve ihbarda bulunulmamış olması (tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder.)gerekmektedir. Aksi durumda mükellef izaha davet edilmeyecektir.

Yukarıda yer alan ön tespit açıklamaları göz önünde bulundurulduğunda takdire veya incelemeye sevk edilmemiş, haklarında aynı konuda ihbar bulunulmayan kişi ya da kuruluşlar izaha davet edilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellef olma şartı kanunda öngörülmemiştir. Sade bir vatandaş da, bir sermaye şirketi de haklarında bir ön tespit var ise izaha davet edilebilir. Kanun metni ve gerekçede her ne kadar "mükellefler izaha davet edilebilir" ifadesi yer alsa da genel vergi literatüründe mükellef ifadesi vatandaş ve hatta vatandaş olmayıp dar mükellef olanları da kapsamaktadır.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> 482 No.lu VUK Genel Tebliği

<sup>8</sup> <https://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>, Fuat Sütçü-İzaha davet Müessesesi, Erişim Tarihi : 10 Temmuz 2018

#### 4.2- İzaha Davet Yazısının Tebliği

İzah sürecinde bir diğer aşama izaha davet yazısının oluşturulmasıdır. Mükellefe izaha davet yazısı ve ekinde yer alan ön tespit yazısı gönderilir. İzah kapsamındaki mükelleflere gönderilen izaha davet yazısında mükelleflerin izaha davetten yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerektiği, bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamayacakları ve takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilecekleri bilgisi yer almaktadır. Ayrıca mükelleflerce izahın yapılması durumunda, izah tarihinden itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği, davet konusu ön tespitle sınırlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı belirtilmiştir.<sup>9</sup>

İzaha Davet Komisyonu'na yazılı veya sözlü olarak izahta bulunmak mümkündür. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciiye; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciiin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır. Sözlü izah ise, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

#### 5- İZAHAT DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARINCA YAPILACAK DEĞERLENDİRMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.<sup>10</sup> Her iki kurumda da komisyon başkanı dahil toplam 3 üye ile karar alan komisyonların yapmış oldukları ön tespitler sonucu mükellefe gönderilen izaha davet yazılarına istinaden süresinde yapılan izahat, verginin ziyaa uğradığı veya uğramadığı yönünde değerlendirilerek neticelendirmektedirler. Mükelleflerin izahatlarına istinaden İzahat Değerlendirme Komisyonları tarafından verilecek kararlar ise örneklerle çalışmamızın geri kalan kısmında açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 5.1- Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak İzaha Davet Yazısı tebliğ edilen mükellefler tarafından süresinde usulüne uygun yapılan izahın, İzah Değerlendirme Komisyonlarıncaya yeterli bulunmadığı durumlarda "İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı" kararı alınır ve mükellefe bilgi verilir. Bu bilginin mükellefin izaha davet kapsamında beyanname verebilmesi için belirlenen son günü geçmeden tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu karar türü ara karar niteliğindedir. Yani mükellef tarafından yapılması

<sup>9</sup> 482 nolu VUK Genel Tebliği

<sup>10</sup> 482 nolu VUK Genel Tebliği

beklenen ilave işlem bulunmaktadır. Dolayısıyla İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından ilave karar alınması gerekmektedir.

Komisyon tarafından, “ara karar” niteliğinde olan “İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı” veya “Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu” kararı alındığı durumda muhatabına “İzahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51’inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla %20 oranında indirimli ceza uygulamasından yararlanılabileceği” yönünde bilgi verilir.

### **Örnek-3;**

Mükellef A’ya 2014 yılında kullanmış olduğu sahte belgelerle ilgili İzah Değerlendirme Komisyonunca yapılan ön tespite istinaden hazırlanan izaha davet yazısı 10.04.2018 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef tebligat tarihinden itibaren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 370’inci maddesine istinaden 15 gün içerisinde bu belgelerle ilgili izah değerlendirme komisyonuna izahla bulunması gerekmektedir. İzahla bulunması gereken son tarih 25.04.2018’dir. Mükellef A’nın vermiş olduğu izah ve belgelere istinaden İzah Değerlendirme Komisyonu ise izah tarihinden itibaren 10 gün içerisinde yani 05.05.2018 tarihine kadar ara karar alması, mükellef A’nın ise izahla bulunduğu tarihten itibaren 15 gün içerisinde yani 10.05.2018 tarihine kadar izaha davet yazısında tespit edilen sahte faturalarla ilgili izahlı düzeltme beyanamesi vermesi ve ödemesi gerekmektedir. Ödeme şartı vergi aslı, izahat zammı ve damga vergisi için geçerli iken vergi ziyai için 15 günlük bir sınırlama mevcut değildir. Ayrıca mükellef A beyanname verirken tarhiyat sonrası uzlaşma veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376’ncı maddesinde yer alan indirimden de yararlanabilecektir.

## **5.2- Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler**

### **5.2.1-Mükelleflerce Yapılan İzahın Yeterli Bulunması**

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına 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, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

### **Örnek-4;**

Kartal Vergi Dairesi’nin mükellefi B Pazarlama Tic.Ltd.Şti.’ye 2013 hesap döneminde kullanmış olduğu sahte faturalar için 01.04.2018 tarihinde İzah Değerlendirme Komisyonunca yapılan ön tespite ilişkin oluşturulmuş izaha davet yazısı, 03.04.2018 tarihinde mükellef kurum temsilcisi Osman Uyanık’a tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi Osman Uyanık tebliğ tarihinden itibaren yasal sürenin son günü 18.04.2018 tarihinde İzah Değerlendirme Komisyonuna gerekli açıklamaları ve izah dilekçesini ibraz etmiştir. Mükellef kurum temsilcisi İzahında; şirketine tebliğ edilen ön tespite dayalı izaha davet yazısında belirtilen hususlarla ilgili daha önceden kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyanamesi ile ilgili dönem KDV beyannamelerinin indirilecek KDV kısmından, sahte belge olduğundan şüphelendikleri tutarları çıkardıklarını belirtilmiş Komisyonca yapılan araştırmalarda da bu durumun doğruluğu teyit edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi Osman Uyanık’ın izahının yeterli bulunmasından dolayı Komisyonca mükellef kurumun vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir.



### 5.2.2- Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; 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'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılır. İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

#### Örnek-5;

Pamukkale Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Beyaz Cennet Turizm Otelcilik Ltd.Şti.'nin 2015/Ekim döneminde 10 adet fatura ile toplamda KDV hariç 550.000,00.TL(99.000,00.TL KDV) tutarlı mal alışında bulunduğu X mükellefi hakkında tanzim edilen Vergi Tekniği Raporuna istinaden incelemeye sevk edildiği ancak 482 No.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğine yer alan her bir fatura tutarının 57.000,00.TL'nin altında olması ve sahte fatura tutarlarının toplamının ilgili dönem toplam alışlarının %5'ini geçmemesi üzerine ilgili komisyonca izaha davet edilmesine karar verilmiştir. Bahse konu tebliğde yer alan yasal süreler dikkate alınarak mükellef kuruma 05.05.2018 tarihinde izah değerlendirme komisyonunca düzenlenen konuyu özetleyen ön tespit yazısı ve mükellefi bilgilendiren izaha davet yazısı tebliğ edilmiştir. Mükellef kuruma tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde izah değerlendirme komisyonuna, kullanmış olduğu sahte faturalarla ilgili olarak izahla bulunması gerektiği bildirilmiştir. Beyaz Cennet Turizm Otelcilik Ltd.Şti'nin temsilcisi Can Doğru bahse konu faturaları Pamukkale'de işlettikleri Otel hizmetinde kullandıklarını, bahse konu ürünleri gerçekten satın aldıklarını, sahte fatura kullanmak gibi bir kasıtlarının bulunmadığını belirten bir dilekçe ile 10.05.2018 tarihinde komisyona izahla bulunmuştur. Mükellef kurumun izah dilekçesine istinaden, Komisyon 20.05.2018 tarihine kadar ara karar alarak bu kararı mükellefe bildirmekte, mükellef ise izah tarihinden itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi amacıyla izahlı düzeltme beyannamesi vermek zorundadır. Mükellefin sahte faturaların kullanıldığı dönemde ödenecek KDV tutarlarının, devreden KDV tutarlarından fazla olması durumunda izahlı beyannameleri sonucu ödenecek fark KDV tutarları ile birlikte bu tutar üzerinden %20 vergi ziyai cezası, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammı ile damga vergisini yine izah dilekçesinden itibaren 15 gün içerisinde yani 25.05.2018 tarihine kadar ödemesi şartıyla mükellef kurum hakkında incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılmayacaktır.

Mükellef kurumun sahte faturalara ait 99.000,00.TL KDV tutarının sahte faturaların kullanıldığı 2015/10. Dönem indirilecek KDV tutarlarından çıkarılması sonucu herhangi bir ödenecek KDV çıkmadığı, devreden KDV tutarının sahte faturalarda yer alan KDV tutarı kadar azaldığını varsayalım. Mü-

kellef kurum 2015/Kasım döneminden, en son verdiği 2018/Mart dönemine kadar ki süreçte önceki dönem KDV tutarlarının kullanılan sahte faturalardaki KDV tutarı olan 99.000,00.TL'nin düşülmesi sonucu herhangi bir ödenecek KDV tutarının çıkmaması durumunda 60 No.lu KDV Sirküsü'nün 7.3. bölümüne istinaden<sup>11</sup> ara dönemler için mükellef tarafından herhangi bir beyanname verilmeyecek sadece son dönem için önceki dönem indirilecek KDV ve Devreden KDV tutarları düzeltilerek kanuni süresinden sonra verilen beyanname ile düzeltme yapılacaktır. Böyle bir durumda mükellef izahlı beyanname vermeyecek ve herhangi bir vergi ziyayı veya izah zammı da ödemeyecektir. Ancak mükellef kurumun sahte fatura kullandığı dönemde düzeltme yapmasına rağmen herhangi bir ödenecek KDV çıkmayıp daha sonraki herhangi bir dönemde ödenecek KDV çıkması durumunda ise o dönemle ilgili izahlı beyanname verilmesi ve %20 vergi ziyayı ile izah zammı hesaplanması gerekmektedir. Örneğin mükellef 2015/10. dönemde kullandığı sahte fatura tutarlarını, KDV beyannamelerinden çıkarmasına rağmen herhangi bir ödenecek KDV çıkmadığı ancak 2016/08. döneminde mükellefin devreden KDV tutarlarının eriyerek ödenecek KDV tutarının çıktığını farzedelim. Bu gibi durumlarda mükellef 2016/08. dönemi ile ilgili izahlı beyanname verecek vergi aslı üzerinden vergi ziyayı ve izah zammı da hesaplanacak ve ve izahta bulunduğu tarihten itibaren 15 gün içerisinde ödeyerek indirimli ceza uygulaması olan izah müessesesinden yararlanacaktır.

## 6- SONUÇ

İzaha davet müessesesi; Verginin ziyaya uğradığına ilişkin emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, verilen izahata ilişkin yapılan değerlendirmeler sonucunda;

- Vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesini veya takdire sevk edilmesini önlemekte,
- Vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır yaptırımlardan korumaktadır.

Vergide gönüllü uyumu artırmayı amaçlayan izaha davet uygulaması, 09.08.2016 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş olup 2018 yılı ile birlikte İzah Değerlendirme Komisyonlarınınca, mükelleflere tebliğ edilen izaha davet yazıları ile birlikte de aktif olarak çalışmaya başlamıştır. Mezkur müessese hem mükellef hem de devlet açısından avantajlı yönleri oldukça ağır basmaktadır. Öncelikle mali idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesi aşamasında mükelleflerce daha çok katkıda bulunması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmakta, mükellefin kendisini devlete anlatabilme fırsatı yaratılmaktadır.<sup>12</sup> Özellikle devlet açısından denetimin daha etkin ve verimli kullanılması, denetim elemanları üzerindeki iş yükünün azaltılması gibi yönleri ile avantajlı sonuçlar doğurmaktadır. Bunun yanında vergi uyumsuzluklarının çoğunun yargıya intikal ettiği düşünüldüğünde uzun yargı süreci sonucunda devletin vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybedebilmekte mükellefler ise, yargı sürecinin aleyhine sonuçlanması durumunda vergi borcunun yanında gecikme zammı/faizi ile daha fazla ödeme yapmak zorunda kalabilmektedir. İzaha davet müessesesi ile bu sorunların çözümü amaçlanarak zaman ve maddiyat anlamında tasarruf sağlanacağı düşünülmektedir.

<sup>11</sup> 60 No.lu KDV Sirküsü

<sup>12</sup> İzaha Davet, 29.06.2018, <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20170928/20170928HalilSencar.pdf>

Yeni bir düzenleme olan izaha davet uygulamasının ilk aşamada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere yoğunlaştığı görülmektedir. Oysa ki 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde izaha davetin kapsamı 16 başlık olarak belirlenmiştir. Mezkûr düzenlemenin uygulama alanının sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerle sınırlandırılmadan genişletilmesi, çalışmamızda da tek tek belirtilen izaha davet müessesesinin amaçlarının gerçekleştirilmesinde daha etkili ve verimli olacağı düşünülmektedir. Söz konusu uygulamanın yeni bir düzenleme olduğu göz önünde bulundurulduğunda 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan konu başlıklarının da mali idarece zamanla uygulanacağı umut edilmektedir. Çünkü usulüne uygun işleyen bir izaha davet müessesesi neticesinde hem devlet hem de mükellef kazançlı çıkacak, ortak hedefte bir araya gelinerek eşgüdümlü çalışma ile vergiye gönüllü uyum ve kaliteli denetim artacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 490 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği
- 60 No.lu KDV Sirküsü
- Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, 5(1), 57-68
- <http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20170928/20170928HalilSencar.pdf>, Erişim Tarihi :29 Haziran 2018
- <https://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>, Erişim Tarihi : 10 Temmuz 2018