

YENİ DÖNEM İZAHA DAVET MÜESSESESİ TEBLİĞ TASLAĞI ÜZERİNE¹

ON THE DRAFT COMMUNIQUE OF THE NEW TERM INVITATION TO DISCLOSURE



Bayram GÜLÇİÇEK*

ÖZ

2016 yılında yasal zemine kavuşan, 2017 yılında yayımlanan tebliğ ile uygulanmaya konulan izaha davet müessesesi, iki yılı aşkın bir süre tecrübe edildikten sonra 7194 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir. Bu kapsamda, yapılan değişiklikler çerçevesinde “izaha davet” müessesesi-nin uygulamasına ilişkin açıklamalar ile usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili görüş ve önerilerin alınması amacıyla 14.05.2020 tarihinde anılan Başkanlığın resmi internet sitesi üzerinden ilgililer ile paylaşılmıştır. Bu çalışmada, 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin değiş-

ABSTRACT

Having gained the legal ground in 2016 and put into practice with the communiqué published in 2017, “the invitation to disclosure institution” has been reorganized with the Law No. 7194 after more than two years of experience. In this context, within the framework of the amendments, a Draft General communiqué of the Tax Procedure Law was prepared by the Revenue Administration in order to determine the procedures and principles and explanations related to the implementation of the “invitation to disclosure” institution. It was shared with interested parties on the official website of the mentioned Presidency on 14.05.20220 in order to obtain opinions and suggestions regarding the development, modification or contribution of the issues contained in the mentioned draft. In this

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bayram.gulcicek@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9903-220X.

Gülçicek, B. (Haziran 2020). Yeni Dönem İzaha Davet Müessesesi Tebliğ Taslağı Üzerine, *Vergi Raporu*, 249, (23-33).

¹ Yazıda yer alan görüşler, yazarın kişisel görüşleri olup, görev yaptığı kurumu bağlamaz; yazarın çalıştığı kurum ve/veya göreviyle ilişki kurulmak suretiyle kullanılamaz.

tirilmesine yönelik hazırlanan tebliğ taslağı hakkındaki değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İzah, izaha davet, ön tespit, izah ve ön tespit değerlendirme komisyonu.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H20.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370'inci maddesi, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun² ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir. Getirilen bu düzenleme ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmıştır.

482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³ ile izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespitin niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmiştir.

2016 yılında yasal zemine kavuşan, 2017 yılında yayımlanan tebliğ ile uygulanmaya başlanan izaha davet müessesesi, iki yılı aşkın bir süre tecrübe edildikten sonra yeniden düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesi, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle

study, our evaluations on the draft communiqué for amending the General communiqué on Tax Procedure Law No. 482 are included.

Keywords: Explanation, Invitation To Disclosure, Preliminary Determination, Disclosure And Preliminary Determination Evaluation Commission.

Jel Classification Codes: K34, H20.

Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴ ile yeniden düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, yapılan değişiklikler çerçevesinde "izaha davet" müessesesinin uygulamasına ilişkin açıklamalar ile usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği taslağı⁵ hazırlanmıştır. Söz konusu taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili görüş ve önerilerin alınması amacıyla 14.05.2020 tarihinde anılan Başkanlığın resmi internet sitesi üzerinden ilgililer ile paylaşılmıştır.

Çalışmada, tebliğ taslağının mezkûr müesseseye getirdiği değişiklikler, 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerle karşılaştırılmak suretiyle işlenerek konu hakkındaki değerlendirmelere yer verilecektir.

7194 sayılı Kanun öncesi döneme ilişkin izaha davet müessesesi hakkındaki açıklamalar ile 7194 sayılı Kanunun getirdikleri üzerine detaylı açıklamalara bir önceki çalışmamızda yer verildiği için burada tekrar edilmeyecektir. İhtiyaç duyulması halinde "İzaha Davet Müessesesinde Yeni Dönem" başlıklı makaleye yayımlandığı internet sitesi üzerinden⁶ ulaşılması mümkündür.

² 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 25/7/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ Gib. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/izaha_davet_teb_tas.pdf). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2020.

⁶ Vergi Raporu. (<http://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=bf789830-83c5-4bc9-a80c-ed5864b2dd74>).

1- 7194 SAYILI KANUN SONRASI İZAHA DAVET MÜESSESESİ

1.1- Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge (SMİYB) Kullanma Dışındaki Tespitler

7194 sayılı Kanunun 25'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesi yeniden düzenlenmiş olup, 01.01.2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Müessesenin temel şartları olan vergi incelemesine başlanılmamış ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamış olması ile tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şartları aynen korunmuştur.

7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler;

- İzahatı bulunma süresi, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün iken 30 gün,
- Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, beyanname verme ve ödeme süresi izah tarihinden itibaren 15 gün iken, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin şartlar, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması iken bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmemesi veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin izaha davet prosedürü, diğer konularla aynı iken anılan konuya ilişkin ön tespit için yazı gönderilerek, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde beyan ve ödeme yapılması,

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespit nedeniyle kesilen %20 oranındaki vergi ziyai cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma mümkün iken, kapsam dışında tutulması⁷, olarak özetlenebilir.

1.2- SMİYB Kullanmaya İlişkin Tespitler

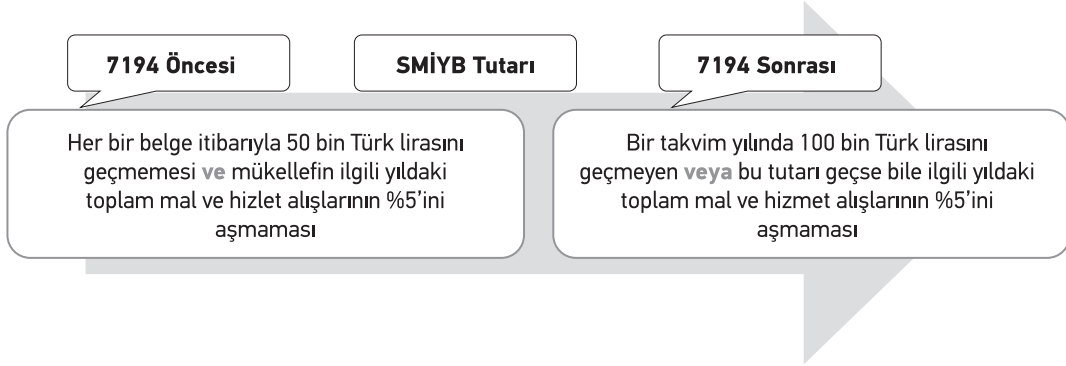
7194 sayılı Kanunun getirdiği değişikliklere ilişkin üzerinde önemle durulması gereken bir diğer husus da, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitlerdir. Ön tespitlerin, verginin, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde izaha davetten yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, kanun koyucu, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitler için ayrıca belirlenen şartlar dahilinde yararlanma imkânı sunmuştur.

7194 sayılı Kanun öncesinde, *"kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması"* şeklinde olan şartlar, 7194 sayılı Kanun sonrasında *"bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını⁸ geçmemesi veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması"* şeklinde değişmiştir.

Yasal değişiklik sonrası SMİYB kullanma nedeniyle müesseseden yararlanabilecek mükellef sayısının oldukça arttığı görülmektedir. Yeni düzenlemede, kullanılan SMİYB tutarı 100.000 TL ve altında ise doğrudan, bu tutarı aşanlar ise ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla kapsama girecektir.

⁷ 7194 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 213 sayılı Kanunun ek 1'inci maddesinin birinci fıkrasındaki parantez içi hükümde yer alan "kesilen ceza hariç" ibaresi "kesilen ceza ve 370'inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen ceza hariç" şeklinde değiştirilmiştir.

⁸ Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.



Yasal değişiklik öncesi, belli şartlar dahilinde izaha davet edilen mükelleflere, mezkûr ön tespiti ilişkin yazı gönderilerek, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde beyanname vermesi ve ödeme yapması istenecektir. Ancak, bu durumun mükellefin izah hakkının elinden alındığı şeklinde yorumlanmaması gerektiği kanaatindeyiz. Söz konusu tespitler, ya mükelleflerin yasal defter, kayıt ve belgelerinden ya da mükellef tarafından verilen Form Ba-Bs bildirimlerinden yapılmaktadır. İdare tarafından hakkın da yapılan ön tespiti katılmayan yani böyle bir durum olmadığını değerlendiren mükelleflerin, kendisine gelen izaha davet yazısına, izah niteliğinde cevabi yazı gönderebilecekleri tabiidir. Ayrıca, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı da yargı yolu açıktır.

Bu anlamda, yapılan düzenleme mükellefin

izah hakkının elinden alınması değil, bilakis sürecin hızlandırılması, mükellefin daha fazla fer'i külfete katlanmaması, idarenin vergi harcamalarının azaltılması yolunda atılan yerinde bir adımdır. Vergiye gönüllü uyuma katkı sağlayacak bir düzenleme olarak da değerlendirilebilecektir.

2- TEBLİĞ TASLAĞINDA YER ALAN DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İZAHA DAVET

7194 sayılı Kanun ile izaha davet müessesesinde yapılan değişiklikler çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan tebliğ taslağında yer alan düzenlemeler ile 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerin benzer ve farklı yönleri ortaya konulmak suretiyle müessesenin nereye doğru evrildiği açıklanacaktır.

Konu	482 No.lu Tebliğ Düzenlemesi	Taslak Tebliğ Düzenlemesi
Kapsama dahil konular	Tadadi olarak sayılmak suretiyle belirlenen 16 farklı konu kapsama girmekte idi.	Konu sınırlaması kaldırılmış olup, kanun lafzında yazılı şartları ihlal etmeyen her konu kapsama girmektedir.
SMİYB kullananların için izah istenmesi	SMİYB kullanan mükellefler, belli şartlar dahilinde izaha davet edilmekte ve yapılan izah komisyonca değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucuna göre işlem tesis edilmekte idi.	Belli şartlar dahilinde mükelleflere yazı gönderilmekte ve beyanlarını düzeltmesi istenmektedir.

Ön tespitin şartları	Ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ile tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması idi.	Bu konuda değişiklik yapılmamıştır.
Komisyon adı	Komisyonun adı, "İzah Değerlendirme Komisyonu" idi.	Komisyonun adı, "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" şeklinde değiştirilmiştir.
Komisyon kurulan birimler	Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuş idi.	Yine Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.
Gelir İdaresi Başkanlığı'nda kurulan komisyon	Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklar idi.	Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Bunun yanında, vergi dairelerine bağlı olarak da komisyon kurulabilir.
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda kurulan komisyon	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında komisyon kurulabilmekte idi.	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Daire Başkanlıklarında komisyon kurulabilecektir.
Birden fazla komisyon kurulması	Sadece vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkün idi.	Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür. Vergi dairelerine bağlı olarak birden fazla komisyon kurulamaz.
Komisyonun görev ve yetkileri	Komisyonun görev ve yetkileri; a) Ön tespit yapar, b) İzaha davet yazısını, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir, c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır. şeklinde idi.	Komisyonun görev ve yetkileri; a) Ön tespit yapar, b) İzaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlar. c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgililere gönderilmesini sağlar.
Yazı türleri	"İzaha Davet Yazısı" şeklinde tek bir yazı türü var idi.	"İzaha Davet Yazısı" ve "SMİYB Ön Tespit Yazısı" şeklinde iki farklı yazı türü vardır.

İzaha Davet Yazısı Formatı	Tebliğ ekinde yer alan “İzaha Davet Yazısı” (EK:1) Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunmakta idi.	İzaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı «İzaha Davet Yazısı» Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur. Yani tebliğ ekinde izaha davet yazısı örneği yer almamaktadır.
İzaha davet yazısı içeriği	“İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir” şeklinde kazuistik bir yapı yer almakta idi.	“İzaha davet yazısında en az aşağıdaki hususlara yer verilir” şeklinde düzenleme ile esnek bir yapı oluşturulmuştur.
İzahın değerlendirilme süresi	Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.	Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.
Ön tespit tutarından daha az tutarda beyanname verilmesi durumunda vergi ziyai cezası	Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da, diğer şartların da varlığı halinde vergi ziyai cezasının indirimli kesileceği yönünde düzenleme yer almamakta idi.	Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da diğer şartların da varlığı halinde vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.
İzah verilmeyen durumda komisyonca alınacak karar	İzah verilmeyen durumda komisyon tarafından alınacak karar belirtilmemiştir. Dolayısıyla bu durumda, vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılması ile yetinilmekte idi.	Mükelleflerin, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde izahta bulunmamaları durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde beyan ve ödeme yapılması şartlarıyla vergi ziyai cezası, %20 oranında kesilir.
SMİYB kullanılmasına ilişkin yapılan ön tespitlerde yazı türü	Tebliğ ekinde yer alan “İzaha Davet Yazısı” (EK:1) tebliğ olunmakta idi.	“SMİYB ön tespit yazısı” tebliğ edilir.

SMİYB Toplam Tutarının İlgili Haddi Aşmaması	SMİYB kullanmaya ilişkin şartlar, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması idi.	SMİYB kullanmaya ilişkin şartlar, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmemesi veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şeklindedir.
SMİYB'de mal ve hizmet alışlarının %5'inin aşılmaması şartı	Tutar sınırlaması olmaksızın her durumda % 5 şartı bulunmakta idi.	100 bin Türk lirasını geçen durumlarda %5 şartı bulunmaktadır.
SMİYB'de her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirme	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 50.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir.	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 100.000 TL'lik sınırın veya %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir.
Ön tespitlere ilişkin tutarların birlikte değerlendirilmesi	Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecek idi.	Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde SMİYB, her bir ön tespit itibarıyla, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınarak, değerlendirilecektir.
SMİYB'de toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesi	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.	Bu konuda değişiklik bulunmamaktadır.

SMİYB’de toplam mal ve hizmet alışları ya da SMİYB tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlar	Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, bu Tebliğ ekinde yer alan “Toplam Mal/ Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi” (EK:2) tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir.	Mal ve hizmet alışları toplamının ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Ancak, tebliğ ekinde bu yazıya ilişkin bir belirleme yer almamaktadır.
İndirimli vergi ziyai cezası için uzlaşma talebi	Vergi Usul Kanununun 370’inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler idi.	VUK’un 370’inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilir. Ancak, SMİYB kapsamında ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamaz.
İndirimli vergi ziyai cezası için cezada indirim talebi	Vergi Usul Kanununun 370’inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler cezada indirim müessesesinden yararlanabilirler idi.	Bu konuda değişiklik yapılmamıştır.

7194 sayılı Kanun ile izaha davet müessesesinde yapılan değişiklikler çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan tebliğ taslağında yer alan düzenlemeler ile 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan düzenlemelerin benzer ve farklı yönleri yukarıda tablo halinde sunulmuştur. Bu değişikliklerden ayrıca üzerinde durulması gerektiğini düşündüğümüz hususlara ilişkin açıklamalarımıza aşağıda başlıklar halinde yer verilecektir.

2.1- Müessese Kapsamına Giren Konular

Mükelleflerin, izaha davet müessesesi kapsamında izaha davet edilebilmesi için iki ana şart

bulunmaktadır. Bunları, ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması ile tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması şeklinde sayabiliriz. 7194 sayılı Kanun kapsamında bu konuda değişiklik yapılmamıştır. Ancak, VUK’un 370’inci maddesinin (c) fıkrasında, izaha davetin şekli ve kapsamını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Aynı yetki 7194 sayılı Kanun öncesinde de bulunmakta idi.

482 seri No.lu Tebliğ’de tadadi olarak sayılmak suretiyle kapsama giren konular belirlen-

miştir. Bu çerçevede 16 farklı konu kapsama dahil edilmişti. Yayınlanan tebliğ taslağı tetkik edildiğinde, göze çarpan en önemli hususlardan biri konu sınırlandırmasının kaldırılmış olmasıdır. Kanun lafzında yazılı şartları ihlal etmeyen her konu kapsama girmektedir. Konu sınırlandırmasının kaldırılmış olması bizce de yerinde bir değişiklik olup, hem geniş mükellef kitlelerini izaha davet edilebilmesini hem de bu sayede mükelleflerin daha az mali külfet ile karşılaşmasını sağlayacaktır. Bunun yanında idarenin vergi harcamalarında da ciddi bir düşüş sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Konu sınırlandırmasının kaldırılmasıyla birlikte, ülkemizdeki denetim politikasının evrim geçirmesi yönünde temel atıldığını söylemek mümkündür. Hali hazırda uzun bir geçmişi olmayan müessese, sınırlı sayıda mükellef nezdinde uygulama alanı bulmuştur. Edinilen tecrübeler çerçevesinde değişiklikler yapılmış olup, bundan böyle orta ve uzun vadede denetim elemanlarının ciddi bir oranının bu müessese kapsamında görev yapacağı değerlendirilmektedir.

2.2- SMİYB Kullanmaya İlişkin Ön Tespitlerde İzah İstenmemesi

7194 sayılı Kanunun getirdiği değişikliklere ilişkin üzerinde önemle durulması gereken bir diğer husus da, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin ön tespitlerdir. Yasal değişiklik öncesinde SMİYB kullanan mükellefler, belli şartlar dahilinde izaha davet edilmekte ve yapılan izah komisyonca değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucuna göre işlem tesis edilmekte idi.

Yasal değişiklik sonrasında, SMİYB kullanmış olabilecek olan mükelleflere, mezkûr ön tespite ilişkin yazı (SMİYB Ön Tespit Yazısı) gönderilerek, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde beyanname vermesi ve ödeme yapması istenecektir. Ancak, bu durumun mükellefin izah hakkının elinden alındığı şeklinde

yorumlanmaması gerektiği kanaatindeyiz. Söz konusu tespitler, ya mükelleflerin yasal defter, kayıt ve belgelerinden ya da mükellef tarafından verilen Form Ba-Bs bildirimlerinden yapılmaktadır. İdare tarafından hakkında yapılan ön tespite katılmayan yani böyle bir durum olmadığını değerlendiren mükelleflerin, kendisine gelen izaha davet yazısına, izah niteliğinde cevabi yazı gönderebilecekleri tabiidir. Ayrıca, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı da yargı yolu açıktır. Bu anlamda, yapılan düzenleme mükellefin izah hakkının elinden alınması değil, bilakis sürecin hızlandırılması, mükellefin daha fazla fer'i külfete katlanmaması, idarenin vergi harcamalarının azaltılması yolunda atılan yerinde bir adımdır. Vergiye gönüllü uyuma katkı sağlayacak bir düzenleme olarak da değerlendirilebilecektir.

2.3- İzah Verilmeyen Durumda Komisyonca Alınacak Karar

482 seri No.lu Tebliğde, izah verilmeyen durumda komisyon tarafından izahın değerlendirilmesine ilişkin alınacak karar belirtilmemiştir. Dolayısıyla bu durumda, vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılması ile yetinilmekte idi.

Tebliğ taslağının "5.3.3. bölümünde *"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 verilir."* ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemenin, aşağıda açıklanan nedenlerle yerinde bir düzenleme olmadığı kanaatindeyiz.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde *"İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu"*

“içeren yazı mükellefe tebliğ edilir” hükmü yer almaktadır. Burada yer alan 30 günlük sürenin “Bir hakkın kullanılmasını belirli bir süre ile sınırlandıran ve öngörülen süre içerisinde hak kullanılmadığı takdirde hakkın sona ermesine yol açan süre” olarak tanımlanan hak düşürücü süre olarak değerlendirilmelidir.

Mükellefe değerlendirme sonucunu içeren bir yazının gönderilebilmesi için öncelikle mükellef tarafından izahta bulunulması gerektiği tabiidir. Dolayısıyla izah verilmesi durumunda mükellef tarafından idarenin işlemine karşı gösterilmiş olan bir reaksiyon vardır. Mükellef tarafından belirtilen süre zarfında izah verilmemesi durumunda ise söz konusu hususun idarenin işlemine karşı mükellef tarafından kayıtsız kalınması olarak değerlendirilmelidir. Böylelikle mükellef öngörülen sürede idare tarafından gönderilen yazıya kayıtsız kalarak izaha davet uygulamasından yararlanma hakkını kaybetmelidir.

Diğer taraftan taslağın, 5.2. bölümünde, “İzaha davet yazısında; İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması halinde izahın Komisyonca değerlendirileceği,” 5.3. bölümünde “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 bağlanır.” ifadeleri yer almaktadır.

Gerek kanun lafzında yer alan “... otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek ...” ifadesi gerekse tebliğ taslağında yer alan ifadeler de, verilmeyen izahın ya da olmayan izahın değerlendirilerek mükellefe bilgi verilmemesi gerektiğini göstermektedir.

Bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, mükellef tarafından izah verilmemesi durumunda; mükellefin söz konusu sürenin sona erdiği tarihten itibaren izaha davet kapsamında beyan-

name verememesi gerekmektedir. Eğer bu süre zarfında beyanname verilirse, verilen beyannamenin KSS verilen beyanname olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.4- SMİYB Kullanmaya İlişkin Ön Tespitlerde SMİYB Tutarının Birlikte Değerlendirilmesi

482 seri No.lu Tebliğde yer alan düzenlemelere göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla şartların gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilmekte idi. Dolayısıyla her bir vergi tekniği raporu için ayrı ayrı şartlar tetkik edilmekte ve şartları sağlayan mükellefler izaha davet edilmekteydi.

Yayınlanan tebliğ taslağının “6.1.4. Ön Tespitlere İlişkin Tutarların Birlikte Değerlendirilmesi” başlıklı bölümünde “Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit itibarıyla, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınarak, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasının ve/veya ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’inin aşılıp aşılmadığı bakımından değerlendirilecektir.” ifadesi yer almaktadır.

Taslakta yer alan bu düzenlemenin Kanun lafzına uygun olduğu kanaatinde olmakla birlikte bu durum kapsama giren mükellefleri oldukça sınırlandıracaktır. Kanun lafzında yer alan “... sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. ...” şeklindeki düzenleme nedeniyle, daha önce o yıl için yapılan ön tespitlerdeki tutarlar da dikkate alınarak, bir

takvim yılında 100 bin Türk lirasının ve/veya ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'inin aşılp aşılmadığı bakımından değerlendirme yapılması daha uygun olacaktır.

482 seri No.lu Tebliğde olduğu gibi her bir ön tespit için ayrı ayrı değerlendirme yapıldığı takdirde, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %100 tutarında SMİYB kullanan mükelleflerin de indirimli ceza uygulamasından yararlanabilmesi mümkün olabilecektir. Bu durumun da müessesenin getiriliş amacına aykırı olacağı aşikardır.

SONUÇ

2016 yılında yasal zemine kavuşan, 2017 yılında yayımlanan tebliğ ile uygulanmaya başlanan izaha davet müessesesi, iki yılı aşkın bir süre tecrübe edildikten sonra 7194 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler çerçevesinde izaha davet müessesinin uygulamasına ilişkin açıklamalar ile usul

ve esaslarının belirlenmesine yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu taslakta yer alan konuların geliştirilmesi, değiştirilmesi veya katkıda bulunulması ile ilgili görüş ve önerilerin alınması amacıyla 14.05.2020 tarihinde anılan Başkanlığın resmi internet sitesi üzerinden ilgililer ile paylaşılmıştır.

Çalışmada, tebliğ taslağının mezkûr müesseseye getirdiği değişiklikler, 482 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerle karşılaştırılmak suretiyle işlenerek konu hakkındaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 482 No.lu VUK Genel Tebliği
- www.gib.gov.tr
- www.resmigazete.gov.tr
- www.vergiraporu.com.tr