

## TÜM YÖNLERİYLE İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Kamuran ÇAĞLAR\*

### 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. İzaha davet müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından bir tanesidir. Bu uygulama ile vergi ziyana sebebiyet veren mükellefler, vergi uyuşmazlıklarının vergi incelemesine başlanılmaması veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması koşuluyla izaha davet komisyonları tarafından ön tespit ile belirlenen vergi ziyana ilişkin izah yapmaya davet edilirler. Çalışmamızda izaha davet müessesesinin kapsamı, hukuki boyutu ve işleyişine bilgiler verildikten sonra bu uygulamanın avantaj ve dezavantajlarına değinilecektir.

**Anahtar Sözcükler** İzaha Davet, vergi ziyayı, ön tespit, vergiye gönüllü uyum.

### GİRİŞ

İzaha davet müessesesi, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinde yer almaktadır. 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1’inci maddesinde “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 amaçlanmaktadır.” denilerek izaha davet düzenlemesinin getiriliş amacı anlaşılmaktadır.

6728 sayılı kanun ile getirilen izaha davet müessesesinin amacı özetle; Devletin vergi gelirlerini bir an önce hazineye intikal ettirmesini, mükelleflerin ise idari çözüm yollarının sağlamış olduğu avantajlardan yararlanarak dava süreçleriyle uğraşmadan netice almasını sağlamaktır denilebilir. Bu nokta da

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

izaha davet kavramı, hem ülke ekonomisine makro anlamda katkı sağlayacak hem de Hazine ve Maliye Bakanlığının etkin bir şekilde çalışmasına imkân tanyacaktır.

## 1-İZAHA DAVET UYGULAMASININ KAPSAMI

### 1.1. Genel Hatlarıyla İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 57-68) Haklarında vergi incelemesine başlanılmamış veya takdire sevk işlemi yapılmamış mükelleflere bir nevi son çıkış olarak bu yol sunulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu düzenleme ile verimsiz ve gereksiz vergi incelemeleriyle görevlendirmeleri engelleyerek sınırlı olan denetim gücünü daha verimli kullanmayı ve böylece vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlamaktadır.

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu kapsamda hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Bu yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2'nci maddesinde aşağıdaki konular ile sınırlamıştır.

- 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,
- 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.

İzaha davet, kapsam bakımından sınırlandırılmış bir uygulamadır. Ancak, izaha davet müessesinin kapsamı ile başvuruların ne şekilde değerlendirileceği konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Yani, Hazine ve Maliye Bakanlığı bu konuda takdir sahibi olup kapsamda daraltma, genişletme gibi değişikliklere gidebilir. Bu nedenle, genel tebliğde yer alan konu başlıkları başka bir genel tebliğ ile birlikte yeniden düzenlenebilir.(Biyar,2016, 46-49)

Hazine ve Maliye Bakanlığı 482 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 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.

## **1.2- Sahte Veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Müessesesi Karşısındaki Durumu**

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 fillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacağı belirtilmesidir. (Öztürk,2018) Yani öncelikle SMİYB'in bilmeden kullanılması ya da bu belgeleri kullanan mükellefler açısından Vergi Suçu Raporu tanzim edilmemiş olması gerekir. Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi (31.12.2018 tarih ve 30642 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine istinaden 70.000,00.TL)( 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 70.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilir. Bununla birlikte, her bir

ön tespite ilişkin olarak herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 70.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 70.000 TL altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulması mümkün değildir.

**Örnek-1:** (Ç) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (K) Ltd. Şti.'nin, (Ç) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen 10 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların her biri vergiler hariç 70.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde (K) Ltd. Şti. izaha davet edilecektir. Mezkûr faturaların vergiler hariç, 9 adedinin her birinin tutarı 70.000 TL'nin altında, bir adet fatura tutarının da 70.000 TL'nin üstünde olduğu durumda ise ziyaa uğramış olabilecek vergiye ilişkin bir fatura tutarının 70.000 TL'nin üzerinde olması nedeniyle 10 adet faturanın hiçbirini için mükellef izaha davet edilmeyecektir. (K) Ltd. Şti. ilgili dönemde kullanmış olduğu sahte faturalar için vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilecektir.

İzaha davet müessesesinden yararlanmak için bir diğer şart; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmamasıdır. Aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 70.000 TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir.

**Örnek-2:** (Ç) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (K) Ltd. Şti.'nin 2018 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 20 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların

ayrı ayrı her birinin vergiler hariç tutarı 70.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 800.000 TL'dir. (K) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 8.000.000 TL'dir. Buna göre,

her bir belge itibarıyla 70.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının 800.000 TL ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 400.000 TL'yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir.

Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı

değerlendirilecektir.( 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

**Örnek-3:** 1/6/2018 tarihinde (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (E) Ltd. Şti.'nin vergiler hariç 80.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu

mevcuttur. Öte yandan, (F) A.Ş. hakkındaki 2/10/2018 tarihli bir başka vergi tekniği raporunda ise

(E) Ltd. Şti. hakkında vergiler hariç 50.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır. Mükellefin, 1/6/2018 tarihinde düzenlenen (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamasıyla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla 2/10/2018 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkündür.

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 70.000 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.

**Örnek-4:** 1/8/2018 tarihinde (G) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin vergiler hariç 80.000 TL, 10.000 TL ve 30.000 TL olmak üzere toplam üç adet, 2016 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç biri 45.000 TL, diğeri 40.000 TL olmak üzere toplam iki adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları 3.000.000 TL, 2016 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış

tutarları ise 2.000.000 TL'dir. Buna göre, (H) A.Ş., 2015 yılına ilişkin 80.000 TL'lik faturanın 70.000

TL'lik sınırı aşmasından dolayı 2015 yılı için izaha davet edilmeyecek olup, 2016 yılına ilişkin belgelerden hiç birinin 70.000 TL'yi ve 2016 yılına ilişkin belge tutarları toplamının (85.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 100.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2016 yılına ilişkin faturalar için 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 ulaşılacaktır.

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, 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin 5'inci maddesinde belirtilen İzah Değerlendirme Komisyonunca 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 tespitin gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.

## **2-İZAHA DAVET SÜRECİ**

### **2.1-Ön Tespit**

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, 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 Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.( 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

### **2.2- Ön Tespitin Şartları**

#### **2.2.1- Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması**

Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde bahsi geçen “vergi incelemesine başlanılmamış olması” ile “takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması”, 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 izahıtan yararlanmaya engel değildir. Herhangi bir yıl için haklarında sahte belge düzenleme incelemesi olan mükellefler ise hiçbir şekilde izaha davet uygulamasından yararlanamaz, bu durumdaki mükellefler hakkında takdire veya incelemeye sevk işlemi yapılması gerekmektedir.

#### **2.2.2-İhbarda Bulunulmamış Olması**

Maddede bahsi geçen “ihbarda bulunulmamış olması”, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit ile ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespit ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

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 alsada genel vergi literatüründe mükellef ifadesi vatandaş ve hatta vatandaş olmayıp dar mükellef olanları da kapsamaktadır. (Sütçü,2017)

### 2.2.3-Ön Tespiti Yapacak Mercii

Kanun metninden anlaşılacağı üzere ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Yetkili merci ise madde kapsamında izaha daveti yapacak 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 komisyondur.

### 2.4- İzaha Davet Yazısı

Ön tespit şartlarının varlığı durumunda tebligat ile izaha davet uygulamasında işlem süresi başlamış olmaktadır. Ön tespit sonrasında ilgili konularda vergi ziyayı oluştuğuna dair şüphelenilen işlemler hakkında ilgili mükelleflere izaha davet tebligatı yapılmaktadır. (Sütçü,2017) İzaha davet yazısının tebligatı, mükellefin eksik veya yanıltıcı beyanları sonucu oluşan matrah aşınmasını ortadan kaldırmaya ve verginin gerçek mahiyetine ulaşılması konusunda bir çağrı niteliğindedir.

İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu tebliğ ekinde yer alan “İzaha Davet Yazısı” Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir:

a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyayına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,



b) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,

c) İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,

ç) İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,

d) Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,

e) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

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" tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir.

İzaha Davet Komisyonu'na yazılı veya sözlü olarak izahta bulunmak mümkündür. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciye, 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 merciin 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.

### **3- İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONU ve YAPILACAK DEĞERLENDİRME**

Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Hazine ve 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. 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 değerlendirerek neticelendirmektedirler.

#### **3.1- Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu**

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

#### **3.2-Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek

üye seçilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

#### **3.3- Komisyonun Görev ve Yetkileri**

İzah Değerlendirme Komisyonlarının yetki ve görevleri de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından üç madde ile belirtilmiştir:

İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış

olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon tarafından alınan bütün kararlar en az üç nüsha düzenlenecek tutanağa bağlanır. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmaması hâlinde yedek üyeler görev yapar.( 475 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

### 3.4- İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

#### 3.4.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyama neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 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'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. VUK'un 370. maddesi kapsamında % 20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.

### **3.4.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler**

#### **3.4.2.1- Yapılan İzahın Yeterli Bulunması**

Haklarında yapılan ön tespiti ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta 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.

#### **3.4.2.2- 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 Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispete uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 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.

## **4-İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI**

Vergi uyuşmazlıkları idari veya yargısal yollarla çözüme kavuşturulabilmektedir. Devlet veya mükellef yargısal yola başvurmadan önce idari yollara başvurarak bir takım kazanımlar elde etmek istemektedir. Yürürlükte bulunan idari çözüm yöntemlerine (uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, hata düzeltme) ilave olarak gelen izaha davet müessesesinin

de gerek devlet gerekse mükellef açısından bir takım avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır.

### 2.1-Avantajları

- Bu düzenleme ile mükelleflere vergi ziyayı cezasını indirimli (%20 oranında) ödeme imkanı getirilmiştir ve mükelleflere tarhiyat sonrası uygulanan ceza konusunda uzlaşma imkanı da tanınmıştır. (Öztürk, 2017)
- İzaha davet şartlarından 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 Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilecek olup bu durum mükellefe mali açıdan kolaylık sağlayan bir durumdur.(Gezer ve Gezer, 2017)
- 482 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, izaha davet müessesesinden yararlanan mükellefin VUK 376. maddesi kapsamında cezada indirim uygulamasından ayrıca yararlanmasını engelleyen bir durum bulunmamaktadır. (Gezer ve Gezer, 2017)
- İzaha davet uygulaması yoluyla vergi kaybına neden olmadığı anlaşılan mükelleflerin vergi incelemesi ile gereksiz yere tedirgin edilmesi önlenerek vergi psikolojisi yönünden olumlu bir adım atılmış olacaktır.
- Mükellefler inceleme ve takdir süreçleri sonucunda kendileri adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların tutarlarını bilemediklerinde iş hayatlarını gerektiği gibi planlayamaz duruma gelebilmekte, bu süreç içerisinde sonuca kadar geçen süreçte belirsizlikle karşı karşıya kalmaktadırlar. İzaha davet sonucunda mükelleflerde bu türden negatif durumlarla yüzleşmek durumunda kalmamaktadırlar.(Ege,2017)
- İzaha davet uygulamasında da devletin vergi ziyasına sebebiyet vermiş mükelleflere bir hak tanıyarak açıklama yapmasına izin vermesi olayı gerçekleştirmektedir. Yani devlet direk olarak vergi ziyayı cezası kesmemekte ve mükellefe kendisini izah etme hakkı tanımaktadır.
- İzaha davet müessesesinin düzenlenmesinin önemli bir amacı da vergiye gönüllü uyumun artırılması ve henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler

için bir çözüm yolu olarak düşünülmüş olmasıdır.(Biyar,2016,46-49) İzaha davet ile mükellefe tanınan açıklama yapma hakkı mükellefi vergi ödevini yerine getirmede daha istekli kılacaktır. Nitekim mükellef vergi ziyasına sebebiyet verecek bir olaya sebep olurken, devlet kendisine derhal cezai işlem uygulamayacak ve mükellefi dinleyecektir. Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olacak ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır.

- Vergilendirme süreci tarh işlemi ile başlayıp devletin vergiyi tahsil etmesi ile son bulmaktadır. Bu süreçte mükelleflerle devlet arasında uyuşmazlık çıkması durumunda, sorun idari ve yargısal çözüm yolları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Devletin beklentisi uyuşmazlık yargıya intikal etmeden idari yollarla çözümlenmesidir. Çünkü ülkemizde vergi yargısında uyuşmazlıklar oldukça uzun sürede çözüme kavuşmaktadır. (Buyrukoğlu,2016,161-169)

## 2.2-Dezavantajları

Mükellefe bir külfet olan vergi incelemesinin stresinden kurtarmak, en az seviyede vergi ziyayı cezasına tabi tutmak, idare açısından vergi gelirlerinin bir an önce hazineye intikalini sağlamak, ihtilafli durumların yargıya yük olmadan çözülmesini sağlamak, vergiye gönüllü uyumu sağlamak amaçlarıyla düzenlenmiş olan izaha davet müessesesi ile ilgili dezavantajlardan da bahsetmek mümkündür.

- İzaha davet müessesesini incelediğimizde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda ön inceleme sırasında her belgenin 70.000TL'nin altında olması ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ni aşmıyor olması şartı getirilmiş olduğunu görmekteyiz. 70.000TL'lik fatura düzenlersek faydalanabildiğimiz izaha davetten 70.001 TL'lik fatura düzenlersek faydalanamayacağız. Zamanla mükellefler bu bilgi dâhilinde vergi ziyasına sebebiyet veren fiilleri 70.000 TL'lik faturalar olarak düzenlemeye gidebilecektir. Bu durumda mali idare bu şekilde kanunda belirtilen sınırın altında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeye teşvik etmiş olmaktadır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2'nci maddesinde on altı başlık

olarak belirlemiştir. Bu başlıklar altında, izaha davet müessesesi, “verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler” olarak açıkça belirtildiğinden sadece vergi ziyasını kapsadığını, genel ve özel usulsüzlüklerin ise kapsam dışı bırakıldığını görmekteyiz. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan diğer barışçıl yöntemlerden olan uzlaşma, cezada indirim, hata düzeltme ve pişmanlık ve ıslah uygulamalarının vergi ziyasının yanı sıra usulsüzlükleri de kapsamına rağmen izaha davet uygulamasının sadece vergi ziyayı cezasını kapsamı bir eksiklik olarak görülebilir. Bu durum ise vergi cezasına sebep olan mükelleflerin tamamına hitap edilememesine neden olacak ve mükellefler arasında ayrımcılığa sebebiyet verebilecektir.

- 482 No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre izaha davet verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. Sözü geçen ön tespit 482 No.lu VUK Genel Tebliğinde 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 eder. Bu tespit uygulamada objektif olmayan değerlendirmelerden dolayı karşımıza belirsizlik çıkarabilecektir. Aynı şekilde izahatın yeterli olup olmamasıyla alakalı verilecek kararlarda matematiksel ve somut veriler dışında kalan, net olmayan alanlarda objektif karar vermek zorlaşacak izaha davet müessesesinde etkinlik sağlamakta sıkıntı çekilebilecektir. (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, 57-68)
- İzaha davet uygulaması özünde, idarenin mükellefe daha düşük ceza keserek mükellefin vergiye uyumunu artırmayı amaçladığı idari bir çözüm aracıdır. İzaha davet, indirimli vergi ziyayı cezası ile mükellefe mali açıdan kolaylık sağlamaktadır.(Çolak, 2016, 287) Ancak bu vergi ziyayı cezası, tarhiyat sonrası uzlaşma konusudur. Zaten indirimli olarak kesilen bir vergi cezasının kesinleşmeyerek uzlaşma konusu olması uygulamanın etkinlik kapasitesini düşürecek niteliktedir.(Gökkaya, 2017, 2015, 28-37)

## SONUÇ

Vergide gönüllü uyumu artırmayı amaçlayan izaha davet uygulaması, 09.08.2016 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş olup Gelir İdaresi Başkanlığında ve Vergi Denetim Kurulunda kurulan İzah Değerlendirme Komisyonlarınca, mükelleflere tebliğ edilen izaha davet yazıları ile birlikte aktif olarak çalışmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yeni bir barışçıl yöntem olan izaha davet müessesesi gerek devlet açısından gerekse mükellefler açısından oldukça önemli bir gelişmedir. Bu uygulama ile mükellefe mali idare ile arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde kendini izah etme imkanı, devlete ise gelirlerini biran önce hazineye intikal etme imkanı tanınmıştır. Böylece vergi inceleme elemanı üzerindeki iş yükü azaltılmış olup, aynı zamanda uzun yargı süreci sonucunda devletin vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybetmesinin önüne bir nebze geçmiş bulunmaktadır. Mükellef açısından ise mükellefin vergi incelemesine başlamadan önce bazı hususların izahati istenerek vergi incelemesinden bir nebze olsun kendini kurtarmış olup, aynı zamanda mükellefin vergi inceleme sonucunda yargıya gitmesi durumunda yargısal sürecin aleyhine sonuçlanması halinde vergi borcunun yanında gecikme zammı/faizi ile daha fazla ödeme yapmak zorunda kalacaktır. Böylece, usulüne uygun işleyen izaha davet müessesesi sonucunda hem devlet hem de mükellef kazançlı çıkacaktır.

Yeni bir düzenleme olan izaha davet uygulaması yeni bir uygulama olması dolayısı ile bazı yanlarının eksik olması oldukça normaldir. Çalışmamızda değindiğimiz izaha davet müessesesinin avantaj ve dezavantajları sadece bir öngörüdür ibarettir. Eksikliklerin uygulama sırasında tespit edilerek giderilmesi gerekmektedir.

482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde izaha davetin kapsamı 16 başlık olarak belirlenmiştir. Ancak bu uygulama ilk aşamada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere yoğunlaştığı görülmektedir. Oysa uygulamanın diğer başlıkları da kapsayarak genişletilmesi izaha davet müessesesinin amaçlarının gerçekleştirilmesinde daha etkili ve verimli olacağı tasavvur edilmektedir. Ayrıca bu durumun vergi inceleme elemanının iş yükünü de azaltacağı aşikardır. İzaha davet müessesesinin yeni bir düzenleme olduğu göz önünde bulundurulduğunda 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma dışındaki konu başlıklarının da mali idarece zamanla uygulanacağı ümit edilmektedir.



## KAYNAKÇA

- Biyan, Ö. (2016). “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet”, *Bursa Bilanço Dergisi*, 2016 : 46-49
- Biyan, Ö. (2016). “İdari aşamada yeni bir çözüm yolu: izaha davet”. *Bilanço*, 162: 46-49.
- Buyrukoğlu, S. (2016). “Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü”. *Vergi Sorunları*, 331 : 161-169
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E.(2018).“Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5(1) : 57-68
- Çolak, M. (2016). “Mükellefe Üç Kolaylık: Matrah Artırımı, İzaha Davet, Beyana Çağrı ve Gönüllü Uyuma Yansıması”, *Yaklaşım Dergisi*, 287.
- Ege, F. (2017). “İzaha davet üzerine”. *E-Yaklaşım*, 298.
- Gezer, A. ve Gezer, Y. (2017). “Vergi uygulamalarında yeni bir müessese izaha davet ve etkinliği”. *E-Yaklaşım*, 298.
- Gökkaya, M. (2017). “İzaha Davet Müessesesi ile Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Öneriler”, *Vergi Raporu*
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (31.12.2018).504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30642 sayılı 3. mükerrer)
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (15.12.2016). 475 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (29919 sayılı)
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (25.07.2017). 482 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30134 sayılı)
- Öztürk, Erdal (2018). “Örnek Uygulamalarla İzaha Davet Müessesesi” *Vergi Raporu Dergisi*. 228
- Öztürk, N. (2017). “İzaha davet müessesesi uygulamaya geçiyor”. *E-yaklaşım*, 297.
- Sütçü, F. (2017). “İzaha Davet Müessesesi”, ><http://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi/>< (Erişim Tarihi: 24.02.2019).
- T.C. yasalar (10.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)
- Vergi Raporu Dergisi*, 2015-Ağustos :28-37.