

## **SİRKÜLER 2017/43: Vergi Usul Kanunu'nun "İzaha Davet" Hükümlerinin uygulama esasları Yayımlanan 482 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile belirlendi**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmişti.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin 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.

Anılan maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 25.07.2017 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan 482 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile;

1. İzaha davetin kapsamı ve şekli,
2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
3. Ön tespitin şartları,
4. Ön tespiti yapacak merci
5. İzaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler,
6. Davet yapılacaklar,
7. Yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile
8. Uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar,

belirlenmiştir. Buna göre izaha davetin uygulama esasları başlıklar halinde aşağıda özetlenmiştir:

### **1- İzaha Davetin Kapsamında Olan Vergilendirme Konuları**

Tebliğe göre mükellefler sadece aşağıdaki konularda izaha davet edilebileceklerdir. Bir başka ifadeyle aşağıdaki konular haricindeki tespitlerde mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkün değildir.

- 1.1 Ba-Bs Bildirim Formlarında** Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,
- 1.2 Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre**, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,
- 1.3 Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,**
- 1.4 Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile avukatlık ve yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda**, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları,
- 1.5 Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde indirim konusu yapılan** bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu tutarlarının kanunda belirtilen indirim oranlarını aştığına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,
- 1.6 Kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler** ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,
- 1.7 Zarar mahsubuna ilişkin şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,**
- 1.8 Tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin** izlendiği hesaplarda gösterilen iştirak kazançlarının beyannamede istisnalar arasında yer yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,
- 1.9 Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu kazancın %75'lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar,**
- 1.10 Ortaklara olan borçların toplamının**, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler Örtülü Sermaye yönünden izaha davet edilecektir.
- 1.11 Verilen dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,**
- 1.12 Ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları,**
- 1.13 Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,**
- 1.14 Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 80. Maddesine göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,**

**1.15** Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılmalr ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

İzaha davet edilecektir.

## **2- Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Esas itibarıyla Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, 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 geçmemesi** ve **mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla** mükellefler izaha davet edilebilecektir. Bu hesaplamada mal veya hizmet faturasında yer alan KDV veya ÖTV gibi vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tespite konu belgelerin tamamında vergiler hariç tutarların ayrı ayrı 50.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilecek, her bir ön tespite ilişkin olarak herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 50.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 50.000 TL altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulamayacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 50.000 TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün olmayacaktır.

Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir. Bir başka ifadeyle gerek her tespit 50.000 TL'nin aşılmamış olması, gerekse ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması hususu her tespit için daha önce bu konuda bir tespit olup olmadığı veya limitlerin aşılp aşılmadığından bağımsız olarak 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 50.000 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.

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 alışlarının tutarı hesaplanacaktır.

## **3- Ön Tespitin Şartları**

Mükelleflerin izaha davet hükümlerinden yararlanabilmesi için yapılan ön tespite ilişkin olarak daha önceden;

- **Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması gerekir.** Ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade etmektedir.
- **İhbarda Bulunulmamış Olması:** Yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade etmektedir. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

#### 4- Ön Tespiti Yapacak Mercî

Tebliğ düzenlemesine göre, izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan yetkili mercî Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan yeterli sayıdaki **İzah Değerlendirme Komisyon'**larıdır.

İzah Değerlendirme Komisyonları ayrıca izaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderecek ve kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandıracaktır.

#### 5. İzaha Davet Yazısının Kapsamı

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve Tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunacaktır. Yazıda ön tespit konusu, bu ön tespitle ilgili izaha davet hükümlerinden ne şekilde yararlanılabileceği ve izaha davet konusundaki hukuki düzenlemelere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

#### 6- İzaha Davet Yazısının Cevaplandırılması

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için yazının tebliğ tarihinden itibaren **15 gün içerisinde** yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamayacaktır.

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanacaktır.

#### 6.1. Mükellef Tarafından Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

İzaha davet yazısı üzerine mükelleflerce haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde 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 Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Dikkat edilecek husus, hem beyannamenin 15 gün içinde verilmesi hem de vergi ve izah zammının (cezanın değil) aynı süre içerisinde ödenmesi zorunluluğu bulunmasıdır.

#### 6.2. Mükellef Tarafından Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

- **Yapılan İzahın Yeterli Bulunması:** Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli

bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektiren bir durumun olmadığı değerlendirilmediği halde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır.

- **Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması:** Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirildiği halde 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 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 Kanununun 370 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılacaktır.

## 7. Tebliğde Yer Verilen Diğer Hususlar

- 7.1. İzah Şartlarının Mevcut Olmaması:** 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 Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.
- 7.2. İzah Kapsamında Beyan Edilen Vergilerin 15 Günlük Süre İçinde Ödenmemesi:** 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, kendiliğinden verilen beyanname kapsamında %50 oranı esas alınarak ikmal edilecek ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılacaktır.
- 7.3. Cezada Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Hükümlerinden Yararlanma Olanağı:** Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen **vergi ziyai cezasına** ilişkin vergi dairesi tarafından ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler **tarhiyat sonrası uzlaşma** başvurusunda bulunabilecektir. Beyan edilen vergilere ilişkin olarak ise uzlaşma talep etme hakkı bulunmamaktadır.
- 7.4. Cevap Yazılarının Komisyona Verilmiş Sayılacağı Tarih:** 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 sayılacaktır. Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunacak, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınacaktır.

**8- Yürürlük:** Tebliğ 1 Eylül 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.