

Konu:
İZAHA DAVET UYGULAMASINI YENİDEN DÜZENLEYEN GENEL TEBLİĞ
YAYINLANMIŞTIR

30.07.2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 519 Sıra No.lı VUK Genel Tebliği ile izaha davet uygulamasının usul ve esasları yeniden belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesinde hüküm altına alınan “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 edilmesi olup bu müessese, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

7194 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesi yeniden düzenlenmiş, mezkûr madde kapsamındaki mükelleflerin söz konusu maddede yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanma usul ve esaslarına ilişkin kapsamlı değişiklikler yapılmıştır (7914 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler hakkında [12.12.2019 tarih ve 2019/167](#) sayılı sirkülerimiz yayınlanmıştır).

A-7194 Sayılı Kanun İle Yapılan Temel Değişiklikler

1-519 Sıra No.lı tebliğ ile mülga 482 Sıra No.lı tebliği karşılaştırdığımızda görülen en bariz farklılık “**izaha davetin kapsamı**” başlığı altında yapılan düzenlemelerdir. 482 Sıra No.lı tebliğde “2. İzaha Davetin Kapsamı” başlığı altında izaha davet kapsamına alınan konular **16 alt başlık¹** halinde ayrı ayrı belirlenmiş ve hangi konularla ilgili olarak izaha davet

1

1. Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	9. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

müessesesinin uygulanacağı Bakanlık tarafından belirleneceği açıklanmıştır. 519 Sıra No.lu tebliğde ise “5.1. İzaha Davetin Kapsamı” başlığı altında ise verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edileceği düzenlenmiş ancak konulara dair özel bir belirleme yapılmamıştır. Bu durumda, İdare tarafından vergi ziyayı yaratıldığına dair ön tespit yapılabilen her konu izaha davet kapsamına girecektir diyebiliriz.

3- İzaha davet edilenlerin izahata bulunma süreleri ile yapılan izahatın yeterli bulunmaması durumunda beyanname verme ve ödeme süreleri 15 günden 30 güne çıkarılmıştır.

4- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, 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 kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir” iken yapılan yeni düzenleme ile söz konusu sınırlama “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” olarak genişletilmiştir. Buna göre sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımları için birbirinden ayrı iki üst sınır belirlenmiştir.

5- 519 Sıra No.lu tebliğ ile, mezkûr 370. maddede yer alan yetkiye istinaden ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, yapılacak ön tespit ve izaha davetin şekli ve kapsamı, davet yapılacaklar, yapılan izahın değerlendirme süresi, yapılan izahata kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir. Bu tebliğ ile izaha davet uygulamasının usul ve esaslarını daha önce düzenlemiş olan 482 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

B-İzaha Davet

Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında “**ön tespit**” yapılanlar izaha davet edilirler. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı “İzaha Davet Yazısı” tebliğ edilerek, tespit edilen hususlar ile ilgili izahatta bulunulması talep edilir. Ancak izaha davet için ön tespit

5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi
6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi	14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; tespit tarihine kadar mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış, mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş ve ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanacaktır. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşturulacaktır.

C. İzahta Bulunulmaması

Kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona **izahta bulunmamaları** durumunda, komisyon tarafından izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiğine karar verilecektir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

D. İzahta Bulunulması

1-İzahın Kabul Edilmesi

Mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmediği halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilecek ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır.

2-İzahın Kabul Edilmemesi

Mükelleflerce yapılan **izahın**, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek **vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun** veya söz konusu ön tespitte ilişkin yapılan **izahın yeterli bulunmayarak** beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren **30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.**

Yapılan izahın, ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını **doğrular nitelikte olması** veya **yeterli bulunmaması** ve mükellef tarafından **beyanname verilmemiş olması** halinde **vergi incelemesine veya takdir komisyonuna** sevk işlemleri yapılacaktır.

E. SMİYB Kullandığına Dair Ön Tespit Yapılan Mükellefler

Tebliğin “6. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılmasına İlişkin Yapılan Ön Tespitler” başlığı altında yapılan açıklamalarda VUK’nun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak 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 dahi ilgili yıldaki **“toplam mal ve hizmet alışlarının”** %5’ini aşmayan mükelleflere “SMİYB ön tespit yazısı” tebliğ edilecektir.

Toplam mal ve hizmet alışları ise mükellef tarafından verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV’ne ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle ayrı ayrı beyan edilen tutarların toplamı olarak hesaplanacaktır.

Söz konusu 100.000 TL’lık tutar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. 100.000 TL ve % 5 sınırlamaya ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

1-SMİYB Toplam Tutarının İlgili Haddi Aşmaması

Örnek 1: (A) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.’nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tutarı vergiler hariç 50.000 TL, 40.000 TL ve 10.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL’dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (100.000 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’i olan 15.000 TL’ni aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmaması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

2-Mal ve Hizmet Alışlarının %5’inin Aşılmaması

Örnek 2: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (D) Ltd. Şti.’nin, (C) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 20.000.000 TL’dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (1.000.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5’i olan 1.000.000 TL’ni aşmamış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

3-İlgili Had ile Mal ve Hizmet Alışlarının %5'inin Aşılması

Örnek 3: (E) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (F) Ltd. Şti.'nin, (E) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 10.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (1.000.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 500.000 TL'nı aşmış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

4-Ön Tespitlere İlişkin Tutarların Birlikte Değerlendirilmesi

Mükelleflere SMİYB ön tespit yazısının tebliğ 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 aşılmadığı bakımından değerlendirilecektir.

Örnek: 3/2/2020 tarihinde (G) A.Ş. hakkında düzenlenen ve 10/8/2020 tarihindeki ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi tekniği raporunda, (H) Ltd. Şti.'nin 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 120.000 TL'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcut olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 5.000.000 TL'dir. Öte yandan, (I) A.Ş. hakkında 4/9/2020 tarihinde düzenlenen ve 2/11/2020 tarihindeki bir başka ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi tekniği raporunda ise (H) Ltd. Şti. hakkında 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 200.000 TL'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır.

3/2/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesi mümkün iken, 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen fatura tutarı tek başına ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'nı aşmıyor olmakla birlikte, 3/2/2020 tarihinde düzenlenen rapora istinaden tebliğ edilen SMİYB ön tespit yazısındaki 120.000 TL ile 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen 200.000 TL'nin toplamının (120.000 TL + 200.000 TL = 320.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'nı aşmış olması nedeniyle mükellefe 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

5-Ön Tespit Şartlarının Her Yıl İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilmesi

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 bin Türk lirası sınırının veya %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 4/5/2020 tarihinde (İ) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin vergiler hariç 20.000 TL ve 110.000 TL'lık, 2019 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç 70.000 TL ve 90.000 TL'lık sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular mevcuttur. (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı 3.000.000 TL, 2019 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 3.100.000 TL'dır.

Buna göre, 2018 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (130.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 150.000 TL'nı aşmamış olması nedeniyle 2018 yılına ilişkin faturalar için mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir. Bununla birlikte 2019 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (160.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 155.000 TL'nı aşmış olması nedeniyle mükellefe 2019 yılına ilişkin faturalar için SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından 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 dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere gerekli açıklamaların yer aldığı "**SMİYB Ön Tespit Yazısı**" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunacaktır. Söz konusu yazıda **mükelleften herhangi bir izah istenmeyecek olup** daha çok ön tespit yazısından sonra yapılacak işlemler ile ilgili mükellefe bilgi verilecektir. **SMİYB Ön Tespit Yazısı**'nda bulunacak bilgiler aşağıdaki gibidir.

a) SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren **30 gün içerisinde** ön tespitle ilgili 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 zamla (**izah zammı**) aynı sürede **ödenmesi** şartıyla vergi ziyai cezasının ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği,

b) Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinin (b) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine **tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunulamayacağı** ancak **cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği**,

c) SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren **30 günlük süre içerisinde tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı**,

ç) Ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

Bilindiği üzere SMİYB kullanma fiili KDV iadesi süreçlerinde (gerek KDV iadesi talep eden mükellef gerekse KDV iadesi talep eden mükellefin alt firması olan mükellefler için) sıkıntı yaratabilen hususlardır. İzaha davet uygulaması kapsamında, **“SMİYB Ön Tespit Yazısı” kapsamında gerekli beyanları yaparak ödemeleri gerçekleştiren mükelleflerin İdare tarafından yine de SMİYB kullanan mükellefler listesine alınıp alınmayacağına** dair bu tebliğde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) “IV/E-Özel Esaslar” bölümündeki düzenlemelere göre, haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren **olumsuz rapor veya olumsuz tespit** bulunan “IV/E.1.3- Özel Esaslara Tabi Mükellefler” kısmında sayılan mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi tutulmaktadır.

KDVGUT'nin “IV/E. 5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat” başlıklı kısmında “213 sayılı Kanunun 370'inci maddesinde yer alan izaha davet uygulaması kapsamında izaha davet komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, izaha davet uygulaması kapsamına girmeyen işlemlerin gerçekliğini ispatta ise bu Tebliğdeki hükümler uygulanır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, **izaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz.**” açıklaması yer almaktadır.

Yürürlükten kaldırılan 482 Sıra No.lu tebliğin “2.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi” maddesi altında ön tespit konuları arasında sayılan SMİYB Kullanılması fiiline dair ön tespit yapılan mükelleflerin **izaha davet edileceği** açıklanıyordu. Yapılacak izahın yeterli görülmemesi halinde ise diğer ön tespit konuları gibi bu tespitler için de ilgili süre içinde beyanname verilmesi ve ziyaa uğratılan vergilerin gecikme zammı ve vergi ziyayı cezası ile ödenmesi gerekiyordu. **Yeni tebliğde ise SMİYB kullanan mükelleflere gönderilecek yazıda izahat alınmayacağı, doğrudan beyanda bulunmaları istenmektedir.**

KDVGUT'de yer alan düzenlemeye göre **“izahı kabul edilen”** mükellefler özel esaslara tabi olmayacaktır. İzaha davet uygulamasına dair yeni tebliğde SMİYB kullandığına yönelik ön tespit yapılan mükellefler doğrudan **“izahı kabul edilmeyen” mükellef gibi** görülmekte, yaratılan vergi ziyasının gecikme zammı ve vergi ziyayı cezası ile birlikte telafisi talep edilmektedir diyebiliriz. **Bu konuda KDVGUT'nde de güncel düzenleme yapılması olası tereddütleri ve uyuşmazlıkları engelleyecektir.**

KDVGUT'nde düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verileceği, aynı şekilde kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflere de bu imkânın sağlanacağı düzenlenmiştir. KDV iadesinde özel esaslar uygulamasında hal böyleyken, izaha davet uygulamasında SMİYB kullandığına dair ön tespit yapılan mükelleflerin izahları alınmadan (**“izaha davet yazısı” yerine “SMİYB Ön Tespit Yazısı” gönderilerek**) doğrudan beyana davet edilmeleri, aksi halde takdire veya incelemeye sevk edilecek olmaları doğru ve hakkaniyetli bir uygulama olmayacaktır düşüncesindeyiz.

F- Uzlaşma

512 Sıra No.lı tebliğde, izaha davet kapsamında kesilecek vergi ziyayı cezasının uzlaşma kapsamında olup olmayacağına dair 7194 sayılı Kanun VUK'nun 370 ve Ek-1. Maddelerinde yapılan düzenlemelere bağlı olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinin (a) fıkrası kapsamında kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabileceği, ancak, maddenin (b) fıkrası kapsamında ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflerin (SMİYB kullanan), bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyayı cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamayacakları açıklanmıştır.

Mülga tebliğ ekinde yer alan "İzaha Davet Yazısı" ile "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" eklerine 512 No.lı tebliğde yer verilmemiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

519 Sıra No.lı VUK Genel Tebliği

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 519)

1. Giriş ve Amaç

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 ziyayı 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, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

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 edilmesi olup bu müessese, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Öte yandan, 7/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değerşiklik Yapılması Hakkında Kanunun 25 inci maddesi ile 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesi yeniden düzenlenmiş, mezkur madde kapsamındaki mükelleflerin söz konusu maddede yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanma usul ve esaslarına ilişkin kapsamlı değerşiklikler yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, bu Tebliğ ile ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, yapılacak ön tespit ve izaha davetin şekli ve kapsamı, davet yapılacaklar, yapılan izahın değerlendirme süresi, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

2. Yasal Düzenlemeler ve Dayanak

7194 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile 213 sayılı Kanunun 370 inci maddesi,

"a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz 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 zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, 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. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz 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 zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

şeklinde değiştirilmiştir.

3. Ön Tespit

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

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 aşağıda açıklanan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

3.1. Ön Tespitin Şartları

3.1.1. 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; tespit tarihine kadar mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder.

3.1.2. İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen "ihbarda bulunulmamış olması", yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükelleflere izaha davet yazısı ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılmasına ilişkin ön tespit yazısı (SMİYB ön tespit yazısı) tebliğ edilmeyecek, ön tespit konusu ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete veya SMİYB ön tespit yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

4. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

Madde hükmüne göre ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

Yetkili merci, madde kapsamında ön tespiti yapacak, izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade eder.

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.

4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

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 dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Vergi dairelerinde kurulan komisyon, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur.

4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen daire başkanlıklarında oluşturulacak Ön

Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek başkan dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya daire başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

4.3. Komisyonun Görev ve Yetkileri

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlar.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.

5. İzaha Davet

5.1. İzaha Davetin Kapsamı

Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde "vergi ziyayı", mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Bu şekilde verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler.

Ön tespit yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbar bulunan ya da vergi incelemesi başlatılan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükelleflere ilişkin olarak ön tespit yapılmaz ve bu mükellefler izaha davet edilmezler.

5.2. İzaha Davet Yazısı

Komisyon tarafından izaha davet kapsamında haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı "İzaha Davet Yazısı" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

İzaha davet yazısında en az aşağıdaki hususlara yer verilir:

a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması halinde izahın komisyonca değerlendirileceği,

b) Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,

c) Ön tespite ilişkin olarak yapılan izahın; izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması halinde, bu yöndeki değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi 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 zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği,

ç) Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,

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

e) Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve bu duruma uygun olarak beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,

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

5.3. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir.

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

5.3.1. İzahın Değerlendirilmesi Sonucu Vergi Ziyasına Neden Olunmadığının Tespit Edilmesi Üzerine Yapılacak İşlemler

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 gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmediği halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

5.3.2. İzahın Değerlendirilmesi Sonucu Vergi Ziyana Neden Olunduğunun Tespit Edilmesi Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, mükelleflerce yapılan izahın, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun veya söz konusu ön tespite ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır.

Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Şu kadar ki, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

5.3.3. Mükellefin İzahta Bulunmadığı Durumda Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaması 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 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.

6. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılmasına İlişkin Yapılan Ön Tespitler

6.1. Kapsam

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilmezler. Şu kadar ki, 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 dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ 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.

6.1.1. SMİYB Toplam Tutarının İlgili Haddi Aşmaması

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının toplamı vergiler hariç, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.'nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tutarı vergiler hariç 50.000 TL, 40.000 TL ve 10.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (100.000 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 15.000 TL'yi aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmaması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

6.1.2. Mal ve Hizmet Alışlarının %5'inin Aşılması

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının toplamı, 100 bin Türk lirasını geçse bile, bir takvim yılındaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilir.

Örnek: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir.

Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (D) Ltd. Şti.'nin, (C) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 20.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (1.000.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 1.000.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir.

6.1.3. İlgili Had ile Mal ve Hizmet Alışlarının %5'inin Aşılması

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının toplamı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçen ve ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşan mükelleflere SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmez.

Örnek: (E) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (F) Ltd. Şti.'nin, (E) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların toplam tutarı vergiler hariç 1.000.000 TL olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 10.000.000 TL'dir.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (1.000.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 500.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

6.1.4. Ön Tespitlere İlişkin Tutarların Birlikte Değerlendirilmesi

Mükelleflere SMİYB ön tespit yazısının tebliğ 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 aşılmış olmasından değerlendirilecektir.

Örnek: 3/2/2020 tarihinde (G) A.Ş. hakkında düzenlenen ve 10/8/2020 tarihindeki ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi tekniği raporunda, (H) Ltd. Şti.'nin 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 120.000 TL'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcut olup, şirketin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 5.000.000 TL'dir. Öte yandan, (I) A.Ş. hakkında 4/9/2020 tarihinde düzenlenen ve 2/11/2020 tarihindeki bir başka ön tespite ilişkin değerlendirmede esas alınan vergi tekniği raporunda ise (H) Ltd. Şti. hakkında 2019 yılına ilişkin vergiler hariç 200.000 TL'lik sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır.

3/2/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesi mümkün iken, 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen fatura tutarı tek başına ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'yi aşmıyor olmakla birlikte, 3/2/2020 tarihinde düzenlenen rapora istinaden tebliğ edilen SMİYB ön tespit yazısındaki 120.000 TL ile 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen 200.000 TL'nin toplamının (120.000 TL + 200.000 TL = 320.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 250.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe 4/9/2020 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

6.1.5. Ön Tespit Şartlarının Her Yıl İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilmesi

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 bin Türk lirası sınırının veya %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartları sağlayan mükelleflere bu şartların sağlandığı yıla ilişkin SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 4/5/2020 tarihinde (I) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin vergiler hariç 20.000 TL ve 110.000 TL'lik, 2019 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç 70.000 TL ve 90.000 TL'lik sahte faturaları kullanmış olabileceğine dair bulgular mevcuttur. (K) A.Ş.'nin 2018 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı 3.000.000 TL, 2019 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 3.100.000 TL'dir.

Buna göre, 2018 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (130.000 TL) bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 150.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2018 yılına ilişkin faturalar için mükellefe SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilecektir. Bununla birlikte 2019 yılına ilişkin kullanılan sahte faturaların toplam tutarının (160.000 TL), bir takvim yılı için belirlenen 100 bin Türk lirası sınırını ve ilgili yıldaki mal ve hizmet alışlarının %5'i olan 155.000 TL'yi aşmış olması nedeniyle mükellefe 2019 yılına ilişkin faturalar için SMİYB ön tespit yazısı tebliğ edilmeyecektir.

6.1.6. Katma Değer Vergisi Mükellefleri Açısından Toplam Mal ve Hizmet Alışlarının Belirlenmesi

Katma değer vergisi (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 ulaşılabacaktır.

6.1.7. KDV Mükellefiyeti Bulunmayanlarda Toplam Mal ve Hizmet Alışlarının Belirlenmesi

KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde hesap özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

6.1.8. Toplam Mal ve Hizmet Alışları ya da SMİYB Toplam Tutarının Net Olarak Tespit Edilememesi

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. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespitte 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.

6.2. SMİYB Ön Tespit Yazısı

Komisyon tarafından 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 dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere gerekli açıklamaların yer aldığı "SMİYB Ön Tespit Yazısı" Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

SMİYB ön tespit yazısında en az aşağıdaki hususlara yer verilir:

a) SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ön tespitle ilgili 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 zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında (indirimli olarak) kesileceği,

b) Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunulamayacağı ancak cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği,

c) SMİYB ön tespit yazısının tebliği tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde tespit edilen hususa yönelik beyanname verilmemesi halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılacağı,

ç) Ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

6.3. SMİYB Ön Tespit Yazısının Tebliği Üzerine Beyanname Verilmesi ve Ödemede Bulunulması Halinde Yapılacak İşlemler

Kendilerine haklarında yapılan ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler tarafından, bu yazının tebliğinden itibaren 30 gün içinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

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

7. Diğer Hususlar

7.1. İndirimli Ceza Koşullarını Taşımayanların Vereceği Beyanname Açısından Ceza Uygulaması

İndirimli ceza uygulanması için gereken şartlardan herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir.

7.2. 30 Gün İçinde Ödeme Yapılmaması

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

7.3. Uzlaşma Başvurusu

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, bu maddeye göre %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilir. Ancak, maddenin (b) fıkrası kapsamında ön tespitte ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, bu madde uyarınca kesilecek vergi ziyayı cezası için uzlaşma başvurusunda bulunamaz.

7.4. İzahın Yapıldığı Tarihin Belirlenmesi

Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen mercie; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, adi postayla veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır.

Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır.

8. Yürürlükten Kaldırılan Tebliğ

25/7/2017 tarihli ve 30134 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 482) yürürlükten kaldırılmıştır.

9. Yürürlük

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

10. Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.