

**VERGİ USUL KANUNU'NDA İZAHA DAVET: 370 İNCİ MADDE
MÜKELLEFLERE YENİ BİR FIRSAT MI?***

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÖZMEN**

**INVITATION TO EXPLANATION OF THE TAX PROCEDURE
CODE: IS ITEM 370 A NEW OPPORTUNITY FOR THE
TAXPAYER?**

ÖZ

Bu çalışmada 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'na eklenen 370 inci madde, 482 nolu VUK Genel Tebliği'nin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge (SMİYB) kullanımına yönelik açıklamaları kapsamında ele alınmaya çalışılacaktır. Bu çalışmanın sınırları, 370 inci

* **Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih:** 27.11.2017

Kabul Edildiği Tarih: 21.03.2018

DOI Numarası: [10.15337/suhfd.358189](https://doi.org/10.15337/suhfd.358189)

** Selçuk Üniversitesi Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

E-mail Adresi: ibrahimozmen@selcuk.edu.tr

ORCID ID: orcid.org/0000-0003-2632-4217

maddenin mükellef ve idare açısından ne gibi düzenlemeler içerdiğine yönelik sorulara aranan yanıtlardan oluşmaktadır.

ANAHTAR KELİMELER: *İzaha Davet, Sahte Belge, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliği, 482 Nolu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği.*

ABSTRACT

In this study, item 370 added to Law No. 6728 and Law No. 213 of Tax Procedure Code will be tried to be considered within the scope of explanations Tax Procedure Code's General Notifications No. 482 for the artificial transaction. The limits of this study consist of answers to questions about what sort of arrangements item 370 has in terms of taxpayer and administration.

KEY WORDS: *Invitation on Explanation, Artificial Transaction, VAT General Application Notification, Tax Procedure Code's General Notifications no 482.*

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde SMİYB, kullanım açısından yaygın ve kolay ancak otoritenin mücadelesi bakımından oldukça zor bir alanı ifade etmektedir. SMİYB, genel ekonomi içinde süreç açısından düzenlenmesinden ziyade kullanımı ile teknik anlamda sonuçları ortaya çıkararak tüm vergi sistemini etkileyen, vergide kayıp ve kaçak oranlarını artıran mükellef davranışları arasında yer almaktadır. Ancak bu durum sahte belgede farklı, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede farklı teknik ve hukuki yönler ile ortaya çıkmaktadır.

Kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergi gelirleri içinde bu denli zayıf bir halkanın olması dolaylı ve dolaysız tüm vergi türlerinden elde edilen vergi gelirlerini etkilemektedir. Türk vergi sisteminde sahte belge kavramı çeşitli aşamalardan geçerek vergi mevzuatının içine girmiştir. Çeşitli kanun metinlerinde yer aldığı hali teknik ve hukuki özellikler taşıyan sahte belge bu kapsamda çeşitli teknik tanımlamalara, hukuki ayrımlara ve niteliklere sahiptir. Genel olarak SMİYB kullanan mükellefler, çeşitli mal ve hizmet hareketlerinin yasalara aykırı şekilde belgelendirilmesi, kaydi olarak görünmemesine rağmen nitelik açısından gerçek olmayan mal ve hizmet teslimlerinin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi amacına da sahiptirler.

Bu yola, özelde katma değer vergisi yönünden vergi yükünün gerçekte olan durumdan daha az bir tutarda gerçekleşmesi¹, genelde gelir ve kurumlar vergisi türlerinde gerçekte olmayan maliyet unsurlarının gider olarak kullanılması isteği veya mal ve hizmet satın alınan kişinin belge vermemesi nedeni ile başvurulmaktadır². Çeşitli koşullarda vergi ziyasına yol açan bu uygulama vergi sisteminin dinamikleri açısından da olumsuz etkiler yaratmaktadır. Karmaşık yönleri ile dikkat çeken SMİYB sosyolojik, psikolojik, iktisadi, kültürel ve coğrafi pek çok özellik taşımaktadır³. Bu çalışma, SMİYB konusunun kimi teknik ve hukuki yönlerini VUK'nun 370 inci maddesi kapsamında ele almayı amaçlamaktadır.

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 6728 sayılı Kanun'un 22. maddesinde "İzaha Davet" başlığı ile 213 sayılı VUK'nun mülga 370 inci maddesi vergi sisteminde yeni bir müessese oluşturmuştur. Daha önce uygulama kaynağını çeşitli kanunlar ile oluşturan SMİYB işlemleri bu düzenleme ile çeşitli yeterlilikleri taşıması şartıyla, mükellefleri gönüllü uyuma çağırarak onları daha az vergi cezası ile "ödüllendirmeyi" vaat etmektedir.

Yukarıda verilen bilgiler kapsamında bu çalışma dört bölüm halinde düşünülerek tasarlanmıştır. Giriş bölümünü takip eden birinci bölümde SMİYB kavramları VUK ve KDV Uygulama Genel Tebliği kapsamında açıklanmaktadır. İkinci bölümde VUK' nun 370 inci maddesi açıklanmış, üçüncü bölümde VUK 482 nolu Tebliğ kapsamında genel hükümlere, SMİYB kullanımına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Dördüncü bölümde VUK' nun 370 inci maddesinin yasal gerekçelerine değinilmiş, sonuç bölümünde ise ilk dört bölümde teknik ve hukuki açıdan kapsam ve sınırları verilen kanun ve uygulaması hakkında görüş ve önerilerin ortaya konulması amaçlanmıştır.

¹ GÜNDAY, Malik (2000), "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 237, s. 89.

² DOĞRUSÖZ, A. Bumin (2008), "Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler", Yaklaşım, Sayı, 190, s. 34.

³ DONAY, Süheyl (2008), Ceza Mahkemesinde Yargılanan Ceza Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 38-40.

1. Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Kavramı ve KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki Yeri

Türk vergi sisteminde SMİYB konusundaki kavram ve tanımlar VUK' nun 359 uncu maddesinde yer almaktadır. Maddede yer verilen hali ile muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge⁴: “...gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibari ile gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir” şeklinde tanımlanırken, sahte belge⁵: “...gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir” şeklinde tanımlanmaktadır⁶. Daha net bir ayırım vermek gerekirse bu iki durumun ilkinde; fatura herhangi bir borç ilişkisi olmaksızın tamamen gerçek dışı olarak doldurulurken, ikincisinde ise; faturada satılan veya üretilen malın veya hizmetin miktarında ve/veya satış bedelinde gerçeğe örtüşmeyen bilgiler bulunmaktadır⁷.

⁴ Kavram hakkındaki tanımlar için bkz: BAKIR, Tunay (2004), “Sahte ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge 3”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 8, Haziran 2004, s. 138.

⁵ Kavram hakkındaki detaylı bilgi için bkz: BAKIR (2004:8).

⁶ Sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge konusundaki Danıştay kararı için bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 14.02.2012, E: 2009/6684, K: 2012/458 Sayılı Kararı, “Kayıt ve belge nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde, mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve ifaya ilişkin olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup, aksi durumda, faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde, bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır”.

Diğer Yandan İdarenin Sahte Belge konusunda objektif şartları taşımasına ilişkin Danıştay kararında, Sahte Belge tespiti konusunda kıstaslar sıralanmaktadır. Danıştay 9. Dairesi'nin 30.06.2009, E: 2008/2274, K: 2009/3773 Sayılı Kararı, “...davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen idare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından, mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka aykırılık bulunmamaktadır”

⁷ ÖZER, Yılmaz vd. (1996), Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara, s. 26.

Diğer yandan bu maddenin uygulanması açısından kapsamlı açıklamalar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “Özel Esaslar”⁸ başlığında yer almaktadır⁹. SMİYB kullanımı ve düzenleme fiillerine dair idarenin gerçekleştirdiği “Özel Esas” uygulamaları KDV Kanun’unda veya VUK’ unda yer almamaktadır¹⁰. Bu bakımdan uygulama esasları ve şekli en genel hali ile KDV Genel Uygulama Tebliği’nde bulunmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, sahte belgenin tespiti ve buna bağlı olarak idare tarafından gerçekleştirilecek “Özel Esas” işlemlerinin kapsamı belirlenmiştir. Bunun yanı sıra tebliğ kapsamında VUK’ nun 359 uncu maddesindeki SMİYB konularına değinilmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği’ne göre bir belgenin sahte olup olmadığı, belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Tebliğde yer aldığı hali ile “...inceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),

“Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığına fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti, ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar, ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,

⁸ Özel Esas işlemleri 84 seri nolu KDV Genel Tebliği kapsamında düzenlenen ve uygulamanın genel hatlarını ifade eden 2010/2 Sıra No. lu KDV İç Genelgesinde de açıklanmaktadır.

⁹ Özel Esas hakkında düzenlemelere 2015/01 sıra numaralı Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde de yer verilmektedir.

¹⁰ Mevcut vergi kanunlarında konu hakkında düzenleme olmadığı nedeniyle idarenin Özel Esasa alma işleminin iptaline ilişkin Danıştay kararı için bkz: Vergi D. Gen. Kurulunun 26.03.2014, E: 2013/304, K: 2014/158 Sayılı Kararı, “... Davacı mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen şirket hakkındaki tespitlerden hareketle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte belge kullandığı tespit edilenler listesine alınmış ise de; gerek davalı Idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiç bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm de yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder ...”.

muhasibecisine yönelik tespitler, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide buldukları mükelleflere ilişkin bilgiler, Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği, Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği”,

açıklanan hususlar nedeniyle rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanamayacağı ifade edilmektedir. Tebliğ, başkaca bir tespit bulunmamak kaydıyla, haklarında sadece ihbar veya şikâyet bulunan mükelleflerin özel esaslara tabi tutulamayacağını da belirtmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği içeriğinde verilen bilgiler SMYİB kullanan mükelleflerin “Özel Esaslar” kapsamında değerlendirilmesinden dolayı oldukça önemlidir.

Söz konusu Genel Uygulama Tebliği'nde SMYİB kullanımı yönünden birkaç farklı kavram açıklanmaktadır. Bunlardan birisi, *SMYİB kullanımına dair rapordur*. Mükellef hakkında *SMYİB kullanımına dair rapor* bulunması VUK'nun 370 inci maddesi ile doğrudan ilgilidir. Çünkü tebliğin bu bölümünde haklarında SMYİB kullanma raporu bulunan mükelleflerin “Özel Esaslara” tabi olacağı ve sahte belge kullanımına dayalı KDV indirimlerinin vergi inceleme raporu ile veya mükellefin düzeltme beyanları ile indirilecek KDV tutarlarından düşülmesi durumunda “Genel Esaslara” dönebilecekleri ifade edilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki bu konu ile ilgili bir diğer kavram ise haklarında *sahte belge kullanma tespiti* ve bu mükellefler hakkında yapılacak işlemlerdir. *Sahte belge kullanma tespiti*, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıldığının tespit edilmesi anlamına da gelmektedir. Sahte belge kullanma tespitinin varlığından söz edilebilmesi için, sahte olduğu tespit edilen belgede yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmış olması gerekmektedir. Bu noktada kontrol mekanizması olarak Ba bildirimleri tek başına karene oluşturmamakta bunun yanı sıra çeşitli kriterler de bulunmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik *olumsuz tespit* bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek, söz konusu olumsuzluğu 15 gün içinde gidermeleri gerekmektedir. Verilen bu süre içerisinde işlemin gerçekliğini yine bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle

beyanını düzelten mükellefler “Özel Esaslar” kapsamına alınmayacaklardır. Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler ise tespitin yapıldığı tarih itibariyle “Özel Esaslar” kapsamına alınmaktadır.

Diğer yandan KDV Genel Uygulama Tebliği’nde muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeye dair kapsam ve sınırlar belirtilmektedir. Sahte belge kullanım tespiti ve raporu bulunan mükelleflere yönelik açıklamalar ile haklarında *muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma raporu* bulunan mükellefler ve *muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma tespiti* bulunan mükellef aynı usul ve esaslara tabidirler. KDV Genel Tebliği’nin devam eden bölümünde SMİYB kullananların, söz konusu belgelerin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmeleri halinde “Özel Esas” muamelesinden kurtulabileceklerine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. İspata yönelik karineler arasında ödeme belgeleri, banka dekontları gibi tevsik edici belgeler ibraz etme olanağı bulunmaktadır. Mükellefler bu kapsamda gerek *sahte belge kullanımı* gerek *muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımı* nedeni ile yasal olarak mal alışlarının gerçekliğini gösteren belgeleri tevsik etmeleri durumunda genel esaslara geçişin yollarından biri tebliğde bu şekilde açıklanmaktadır.

Konu hakkında farklı bir durum ise öteden beri özel esaslara tabi mükellefler hakkındaki işlemlerdir. Bu konu KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Geçiş Hükümleri” başlığında yer almaktadır. Haklarında *sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma raporu* veya *kullanma tespiti* bulunan mükellefler ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükelleflerden, bu tebliğde belirtilen süre ve şartlarda “özel esaslardan” çıkamayan mükellefler açısından düzenlemeler yer almaktadır. Bu durumda idare, SMİYB kullanımı nedeniyle özel esaslarda olduğunu bir yazı ile mükellefe bildirmekte, tespit edilmiş belgeleri mükelleflerin kayıtlarından çıkarması, ödeme belgesi gibi gerçekliği tevsik edici belgeleri ibraz etmesi veya düzeltme beyanı vermesi telkininde bulunmaktadır. Bu uygulamada ise süre 30 gündür. Tebliğin bundan sonraki kısmında KDV beyanlarında SMİYB nedeniyle düzeltme yoluna giden mükelleflerin Düzeltme KDV beyanlarını nasıl vereceklerine dair bilgiler yer almaktadır. Düzeltme KDV beyanı ile SMİYB’ leri indirilecek katma değer vergi

beyanlarından çıkararak mükellefler, genel esaslara dönebileceklerdir ancak bu noktada olası ortaya çıkan vergiyi ödemeleri şartı genel esaslara dönüşlerinde bağlayıcı unsur olarak değerlendirilmektedir.

Sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde ifade edilmektedir. Diğer yandan SMİYB yönelik KDV Genel Uygulama Tebliği'nin lafzı, söz konusu belgenin mükellefler tarafından KDV yönünden indirim konusu yapıp yapılmaması üzerinde de durmaktadır. Aslında SMİYB özü itibari ile incelemenin de konusuna girdiğinden KDV Genel Uygulama Tebliği SMYİB ile ilgili *kullanma* ve *düzenleme* gibi kavramları, *inceleme* ve *teknik raporlar* bağlamında da ele almaktadır.

Özetle SMYİB kullanma; özel esaslar, KDV düzeltmeleri, işlemin doğruluğunun ispatı, genel esaslar, 15 günlük süre ile özel esas uygulaması, 30 günlük süre ile özel esas uygulaması gibi çeşitli başlıklarda çok sayıda bürokratik, karışık, idare açısından takibi zor, teknolojik anlamda bilgi depolama gibi külfeti yüksek işlemler yumağını ifade etmektedir.

Bu noktada sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede yer alan katma değer vergisi tutarının mükellef tarafından indirim konusu yapılması yukarıda saydığımız tüm aşamalar açısından iki temel sorunu ortaya çıkarmaktadır. Bunlardan ilki "Özel Esas" işlemlerinin kanuni dayanağının mevcut vergi kanunlarında bulunmamasıdır. Bir diğer husus ise Genel Tebliğ'de yer verilen "Özel Esas" uygulamasının hukuki ve fiili zorluklar barındırmasıdır.

Genel Tebliğe göre, mükelleflerin "Özel Esas" işlemlerinden "Genel Esas" işlemlerine geçişi amacıyla düzeltme KDV beyanlarını VUK' nun 371 inci maddesi kapsamında göndermeleri, teknik anlamda olmasa bile uygulama açısından idare tarafından engellenebilmektedir. Bunun nedeni SMİYB kullanımına dair işlemlerin idarenin ıttılarna girmesi olarak gösterilmektedir. Mevcut KDV Genel Uygulama Tebliği'nden anlaşılacağı gibi olumsuzlukların giderilmesine dair 15 günlük ve 30 günlük süreler SMYİB kullananların aşına oldukları sürelerdir. Ancak düzeltme KDV işlemleri nedeni ile ortaya çıkan

vergi ziyayı VUK' nun 341 inci maddesinde yazılı hükümleri ile VUK' nun 344 üncü maddesinin son fıkrası gereği 1/2 oranında düzenlenmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde genel ilkeleri açıklanan "Özel Esas" düzenlemesi mükellef ve idare arasında çeşitli itilaflara neden olmaktadır. Bu konuda idarenin aleyhine sonuçlanan mahkeme kararları dikkate değer sayıdadır. Bu açıdan durum değerlendirildiğinde; "Özel Esas" uygulamasının kaynağının kanunda yazılı olmadığı ve Anayasa'nın ilgili maddelerine dayanmadığı için Mahkemeler idarenin özel esasa almaya yönelik işlemlerini iptal etmektedir¹¹.

2. VUK' nun 370 inci Maddesi

213 sayılı VUK' na 370 inci madde ile eklenen (Mülga:301/12/1980-2365/89 mad.; Yeniden düzenleme: 15/07/2016- 6728/22 md.) "İzaha Davet" müessesesi yeni bir isim ve kapsam ile oluşturulmuştur. Madde metni aşağıdaki gibidir.

"Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına dalalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izahata davet edilebilir. Kendisine izahata davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu kanun 371 inci maddesine yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahata bulunulması durumunda;

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 izahata bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun*

¹¹ Detaylı bilgi için bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 17.01.2008, E: 2006/2450, K: 2008/235 Sayılı Kararı.

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.

Birinci fıkrada kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz.

Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge 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. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır”.

Yukarıda sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ayırımına dair VUK' nun 359 uncu maddesine yer vermiştik. Ancak burada farklı bir unsura dikkat edilmesi önemlidir. Maddenin 2. fıkrası kanunda yazılı hali ile şu şekildedir: “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar”, bu fıkranın ardından bilindiği gibi kanun, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgenin tanımını yapmaktadır. Maddenin 2. fıkrasının (b) bendi ise şu şekildedir: “... veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar...” ifadesi yer almaktadır. Bu noktada şunu ifade etmekte fayda var: kanunun 370 inci maddesinin değerlendirilmesinde kanunun 359 uncu maddesi oldukça önemlidir.

Ayrıca 370 inci madde ile konuya ilişkin hukuki düzenleme ve uygulamada Maliye Bakanlığı (MB) işaret edilmektedir. Ön tespit niteliğini, izaha davetin şekil ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahıta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye MB yetkili kılınmıştır. Kanunun 370 inci madde metnine dikkat edilirse, metnin büyük bir bölümünü genel hükümler oluşturur iken SMİYB konusunda özel denebilecek sadece bir hüküm bulunmaktadır.

3. VUK 482 nolu Genel Tebliği'nde Yer Alan Açıklamalar

Tebliğler kanunların anlaşılmasında ve uygulanmasında oldukça önemlidir. Nitekim VUK 482 nolu genel tebliği, VUK 370 inci maddesinde ifade edilen sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge konusunun hukuki açıdan anlaşılmasında büyük bir öneme sahiptir.

Bu bölüme başlamadan önce şunu belirtmekte fayda var; kanuna eklenen 370 inci madde sadece yeni bir hüküm değildir aynı zamanda bu kanun mevcut vergi mevzuatında yeni bir müesseseyi de oluşturmaktadır. Bu bölümde 482 nolu Tebliği iki ana başlık temelinde ele alıp konumuz açısından ilgili hükümlere yer vermeye çalışacağız. Ancak bu şekilde yer verdiğimiz hükümleri esas bağlamından da koparmadan aktarmaya çalışacağız. 482 nolu Tebliğ geneli itibari ile 370 inci madde ile getirilen izahat müessesini açıklayan, bu müessesenin amacını vurgulayan ve kapsamını belirtilen hükümlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda iki ana başlıktan birisini Tebliğin ortak hükümleri ve kısaca amaçları şeklinde oluşturmaya çalışacağız. Ardından ikinci ana başlıkta bu çalışmanın da konusunu oluşturan SMİYB kullanımına yönelik açıklamalara yer vereceğiz.

Kanunun amacı tebliğde şu şekilde ifade edilmektedir:

“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 idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların 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”.

Tebliğde, kanunun amacına yönelik açıklamaların ardından 370 inci maddenin usul, esas ve kapsamına yer verilmektedir. Tebliğde kanunun kapsamı şu şekilde belirtilmektedir:

“İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi maddenin dördüncü fıkrası ile Bakanlığımıza verildiğinden herhangi bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı, bir başka deyişle hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Bakanlığımız tarafından belirlenecektir. Mezkûr yetkiye istinaden Bakanlığımız tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda belirlenmiştir”.

Kapsam bölümünde tam olarak 16 adet ayrı başlığın yer aldığı Tebliğ'de konumuz ile doğrudan ilgili olan iki başlık bulunmaktadır. İlki tebliğin kapsamının ilk başlığıdır. Bu hükme ait başlık ve kapsamı şu şekildedir:

“Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi: Yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları Ba-Bs bildirim formlarına dâhil edilmektedir. Bu bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir”.

Tebliğde yer alan bu başlık aslında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen ve yukarıda “Özel Esas” işlemlerini ifade ederken yer verdiğimiz konular açısından önem arz eder. Bu bakımdan söz konusu belgelerin mükellef defter ve belgelerinde indirim konusu yapıp yapılmadığına dair bilgi birikiminin büyük bir kısmının Ba-Bs bildirim formları aracılığı ile sağlanması amaçlanmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde ise sahte belge kullanımına yönelik tespit veya raporun sadece Ba bildirimlerinden hareketle oluşturulamayacağı belirtilmektedir. Diğer yandan 482 nolu tebliğ bu konuda ön tespit müessesinin teknik araçlarından birini Ba-Bs olarak ifade etmektedir. 482 nolu tebliğ, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımına yönelik işlemleri “Ön Tespit” kavramı ile genişletmektedir.

Konumuz açısından önemli bir diğer başlık ise 370 inci maddenin kümülatif olarak en çok sayıda mükellefi ilgilendireceğini düşündüğümüz doğrudan SMİYB ile ilgili olan başlığıdır. Konu hakkındaki açıklamalar Tebliğde şu şekilde yer almaktadır:

“Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi”:

“Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır. 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 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 50.000 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 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 bulunulması mümkün değildir”.

Yer verilen açıklamalarda, mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirileceği belirtilmektedir.

“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 alışlarına ulaşılabilecektir”.

“KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan ‘Dönem İçinde Satın Alınan Emtia’ ve ‘Giderler’ satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır”.

Kanun sahte belge konusunda belirli tutar ve oran dâhilinde istisna getirirken tebliğ de kendi içinde kimi istisna durumların olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurmıştır. Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlar buna örnek gösterilebilir. Böyle bir durumda İzah Değerlendirme Komisyonu (İDK) tarafından mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanmış olabilecekleri sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesinin izaha davet yazısına (Ek-1) eklenen Ek-2 ile istenebileceği belirtilmektedir.

Bu durumda mükellefin bu talep üzerine yerine getirdiği bildirimden hareketle, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge tutarının tespitinde dikkate alınarak ön tespiti konu tutar komisyonca belirlenecektir.

Tebliğ’de yer alan bu açıklamaların ardından hangi şartlar altında kimlerin 370 inci madde kapsamına gireceğine dair sınırlar ifade edilmektedir. Bu kapsamda tebliğ Ön Tespit müessesini işaret etmektedir. Tebliğ’de, ‘Ön Tespit’ in kapsamı ve sınırları şu şekilde ifade edilmektedir:

“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”.

Ön tespit işlemi aslında vergi ziyai durumunun olabileceğini ve mükellefin izaha davet edilebileceği konularına açıklık getirmektedir. Ön tespit şartları kapsamında tebliğde üç ana başlık ifade edilmektedir. 370 inci

maddenin ön tespiti ilişkin bölümünde de yer verildiği hali ile madde hükmünden yararlanabilecek mükellefler “*hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olması, mükelleflerin takdire sevk edilmemiş olmaması ve ihbarda bulunulmamış olması*” yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler ilgili konu bağlamında sınırlandırılmıştır. Bunun yanı sıra mükellefin durumu, yetkili merciler tarafından yapılan ön tespitlerin dışında kalması kaydı ile vergi incelemesine başlanılmış olmasının, ihbarda bulunulmuş olmasının ve takdire sevk edilmiş olmasının izahata engel olmayacağı açıklaması Tebliğ’de belirtilmektedir.

Tebliğin izleyen bölümlerinde ön tespiti yapacak olan merci, izahatın değerlendirmesini yapacak olan merci ve madde kapsamında oluşturulan İDK hakkında bilgilere yer verilmektedir. Özetle, kanun maddesinin MB’ye verdiği yetki ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulacak izah değerlendirme komisyonlarının ön tespitleri ve izahatın değerlendirmesini yapacağı ifade edilmektedir.

Tebliğ’de söz konusu komisyonların görev ve yetkileri ifade edilmiştir. Tebliğ’in izleyen beşinci bölümünde 370 inci maddede değinilen ve tebliğin ekinde gösterilen izaha davet yazısının (Ek-1) içerik ve esas açısından açıklanması ile davet yazısında hangi bilgilerin yer alacağı tek tek sıralanmıştır. Söz konusu bu açıklamaların tamamı Tebliğ’in ekinde yer alan (Ek-1) yazıda da belirtilmekte ve mükellef bu anlamda kanundan haberdar edilmektedir.

Bu aşamadan sonra mükellefin 370 inci madde kapsamındaki işlemleri temelde iki ana başlık halinde ifade edilebilir. İlk aşamada ön tespitlerin gerçekleştirilmesi ve mükellefe konunun tebliğ edilmesi yer alırken ikinci aşamada yazının mükellef tarafından tebliğ alınmasının ardından 15 günlük süre içerisinde izahat yapılması kaydı¹² ile bu izahatların, İDK’ unca 10 gün içinde değerlendirilmesi yer almaktadır.

İDK tarafından verilen karar niteliğindeki işlemler de üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlardan ilki; mükellef açısından menfi durumlardır. Bu husus, İzah Değerlendirme Komisyon’un mükellefin izahında yer alan hususlar kapsamında vergi ziyasına yönelik yapılacak işlemin bulunmadığına karar

¹² Bu süre içinde ilgili komisyonlara izahta bulunmayanların madde hükmünden faydalanamayacakları Tebliğde ifade edilmektedir.

vermesini ifade etmektedir. Bu aşamada mükellef hakkında vergisel yönden yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Şu kadar ki mükellef söz konusu ön tespitten dolayı incelemeye sevk edilmez ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

İDK tarafından verilen karar niteliğindeki işlemlerden diğer ikisi ise mükellef açısından müspet olanıdır. Yani, İDK' nun mükellef izahını yeterli bulmadığı veya mükellefin beyanname vermesi gerektiği durumu ifade etmektedir. Komisyon bu sonucu mükellefe bildirir ve yer alan hususlar kapsamında vergi ziyaa olduğuna yönelik karar açıklanmış olur. Bu durum için Tebliğ, kanunda belirtilen hükümlere açıklık getirmektedir. 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 Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratan vergi üzerinden 1/5 oranında tarh edilir.

Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından VUK' nun 370 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılabilir.

Komisyon kararı yönünden mükellef açısından diğer müspet sonuç ise ziyaa uğratılmış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikteki izahat üzerine yapılacak işlemlerdir. Burada da diğer müspet işlemin sonuçlarının aynısı söz konusudur. Ancak burada mükellef ile komisyon mutabakat halinde olduğu için mükellefin gerekli işlemleri yapmaması beklenen bir davranış değildir. Bu nedenle takdir veya incelemeye sevk işlemleri bu aşamada düşünülmemiştir.

Ancak burada şunu belirtmekte fayda vardır. Şayet mükellefe İzaha Davet yazısı tebliğ edilmiş ise aynı ön tespit ile ilgili mükellef söz konusu tebliği aldıktan sonra VUK' nun 371 inci maddesinden faydalanamayacaktır.

Yukarıda açıklanan, mükellef ile idare arasında gerçekleştirilen bildirimler mükellef açısından burada sona ermektedir. Şu kadar ki, şayet mükellef kanunda belirtilen ziyaa işlemleri ardından taahhüt ettiği sorumlulukları yerine getirmez ise idare tarhiyat gerçekleştirebilecektir.

Burada iki farklı konu yer almaktadır. Bunlardan ilki 370 inci madde de açıklanan şartlardan herhangi birini taşımadığı düşünülen mükellefin beyan vermesine hiçbir engel olmayıp düzeltme işlemleri ile VUK' nun 344 üncü maddesi gereği 1/2 vergi ziyaa tarh ettirileceği bilinmektedir. Bir diğer husus ise izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda 1/5 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın, 1/2 oranı esas alınarak ikmal edileceği ve izah zammının gecikme faizine dönüştürüleceğine yöneliktir.

Tebliğ genel hükümler açısından çeşitli usul açıklamalarının ifade etmesinin yanı sıra SMİYB konusunda kanunun belirttiği ancak tam olarak ifade etmediği şu kritik konulara açıklık getirmiştir:

- Kanundaki tutarların vergi hariç tutarlar olarak belirtildiğine,
- Belgelerden herhangi birisi 50.000 TL nin üzerinde ise izahat müessesenin çalışmayacağına,
- Farklı yıllarda aynı suçun işlenmiş olması durumunda her bir yıl için bu hükmün ayrı ayrı geçerli olacağına,
- Toplam mal ve hizmet alışlarına nasıl ulaşılacağına,
- KDV mükellefiyeti olmayanlarda mal alışlarının tespitinin nasıl yapılacağına.

Belirtmek gerekir ki; söz konusu açıklamalar oldukça önemlidir. Bu bilgilere ek olarak Tebliğde, kanun maddesinin yürürlük tarihi 01.09.2017 olarak ifade edilmektedir.

4. Kanun Gereçesi ve Komisyon Raporları

Tüm kanunlarda olduğu gibi vergi kanunları da yasal gerekçeleri ile birlikte ele alındıklarında kanunda yapılan değişikliklerin veya getirilen yeni hükümlerin amacı ve lafzı daha iyi anlaşılacaktır. Bu bağlamda VUK' nun 370 inci maddesinin kanuni gerekçesi önem arz etmektedir. TBMM 26. Yasama Dönemi, 1. Yasama Yılı ve 404 sıra sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Tasarısı (1/728), Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda yer alan 22 inci maddenin yasal gerekçesi bu konuda önemli bilgiler içermektedir.

Öncelikle söz konusu maddenin yasal gerekçeleri arasında VUK' nun 371 inci maddesi temel hareket noktası olarak ifade edilmektedir. Gerekçede yazılı hali ile *“Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi ziyasına sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenmemiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve 359 uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup, her hangi bir surette idarenin ittilainasına giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır”* ifade edilmektedir.

Yasal gerekçede yer alan bu hükümler ile kanun metni özetle şunu ifade etmektedir. *“Vergi usul kanunlarında hali hazırda pişmanlık müessesesi madem mevcuttur o halde kapsamını genişletip -idarenin tarhiyat eyleminin de uzun sürdüğü ön kabulü ile- mükelleflerin vergiye karşı olumlu davranışları ile daha önceden kaçırdıkları vergileri şimdi beyan etmelerini sağlayalım”*.

Yasal gerekçe şu şekilde devam etmektedir: *“Öte yandan, İdarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükellefin konuya ilişkin görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır”*, bu ifadenin ardından izahat müessesesinin bu kapsamda getirildiğine yönelik açıklamalar gerekçede yer almaktadır.

Gerekçede, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan uygulamalar ifade edilmekte ve hatırlatılmaktadır. Diğer yandan vergi inceleme ve takdir işlemlerinin başlamasından önce mükelleflerden görüş alınmasının amaçlandığı belirtilmektedir. Bu görüşe de dayanarak söz konusu müessesenin düzenlenmesi hedeflenmektedir.

Bir diğer önemli husus ise oluşturulacak olan müessesenin kanuni zorunluluklarına uymayan mükelleflere yönelik VUK' nun 359 uncu maddesinde ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen uygulamaların aynen süreceğine yönelik görüş gerekçede açık bir şekilde ifade edilmektedir. Gerekçe metni içinde en dikkat çeken hususlardan birisi ise düzenlenecek kanun maddesi kapsamında mükelleflerin gönüllü uyumlarını sağlamak olarak

ifade edilmektedir. Söz konusu kanun tasarısı, tasarı halindeki kimi hükümlerin arkasına ve önüne eklenen 5 ibare ile komisyonda kabul edilmiştir¹³.

Sonuç ve Değerlendirme

213 sayılı VUK' una 370 inci madde ile eklenen (Mülga:301/12/1980-2365/89 mad.; Yeniden düzenleme: 15/07/2016- 6728/22 md.) "İzaha Davet" müessesesi yeni bir isim ve kapsam ile oluşturulmuştur. 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6728 sayılı Kanun'un 22. maddesinde "İzaha Davet" başlığı ile 213 sayılı VUK' nun mülga 370 inci maddesi vergi sisteminde oluşturulan bu müessesenin vergi sistemindeki etkileri uzun vadede daha iyi gözlenebilecektir, diğer yandan bu maddenin SMİYB kullanma konusuna köklü bir çözüm getireceği tartışmalara açıktır.

Mükelleflerin SMİYB kullanımlarına dair kanunun 370 inci maddesi kapsamına giren tespitler, vergi ziyaa ve izahat zammı açısından değerlendirildiğinde şu tablo ortaya çıkmaktadır. Öncelikle bu değerlendirme VUK' nun 344, 370 ve 371 inci maddeleri arasında yapılmalıdır. Söz konusu maddelerin mükellefe maliyeti şu şekildedir: Söz konusu işlemde tek vergilendirme dönemine ait bir beyannameye bağlı tahakkuk varsayımı olması durumunda; 371 inci madde ile düzenlenen pişmanlık zammı¹⁴ < 370 inci madde ile düzenlenen vergi ziyaa+ izahat zammı¹⁵ < 344 üncü madde ile düzenlenen vergi ziyaa + gecikme zammı¹⁶ şeklindedir. Buradan düzenlemenin kesinlikle mükellefler açısından fırsat olduğuna yönelik bir sonuç çıkmaktadır.

Her ne kadar kanun gerekçesinde ve kanunun içinde yer almasa da bu kanun maddesinin vergi sistemine esas katkısı Özel Esas işlemlerine yönelik

¹³ Söz konusu raporda 22. madde hakkındaki (VUK 370) muhalefet şerhleri ve kanunun ilk teklif edildiği hali görülmektedir.

¹⁴ Pişmanlık zammı= ödeme süresi geçen vergi tutarı x günlük gecikme zammı oranı x borcun normal vade tarihi ile ödediği tarih arasında geçen gün sayısı.

¹⁵ VUK 370 inci maddede gecikme zammı ile aynı anlamda kullanılmıştır.

¹⁶ Gecikme zammı = Aylık gecikme zammı oranı x Ay sayısı x Gecikme zammı uygulanacak tutar

olabileceğini akla getirmektedir. 370 inci maddenin bu hali, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alıp herhangi bir kanunda yer alamayan Özel Esas işlemlerinin de noksan yönlerini giderme amacı güttüğüne dair izlenim vermektedir. Bu kapsamda, Özel Esas işlemlerine başlanılmadan önce 370 inci madde ile mükelleflerin "gönüllü uyumu" sayesinde idare ve mükellef arasındaki dava konuları da berhava edilebilir.

SMİYB kullanan mükellef sayısının çokluğu uygulayıcı idareyi ciddi bir külfet altına sokmakta iken kanun maddesinin oluşturduğu yeni komisyonlarının işleyiş süreleri oldukça kısa belirlenmiştir. Özellikle komisyon uygulamalarında birliğin sağlanması amacı ile bir iç genelge yayınlanabilir. Bunların yanı sıra, inceleme elemanları üzerinden şimdilik alınmış gibi gözükken iş yükünün yeni sorumlularını zorlu bir süreç beklediği kesin gibi gözükmektedir. Uygulama bütünlüğü ve koordinasyon için düşündüğümüz iç genelgede söz konusu maddenin SMİYB kullananlara yönelik işlemlerin, tarih olarak geçmiş dönemlerden mi yoksa cari dönemden mi başlayacağı konusundaki bir bilgi ya da karar, bu konuda VDK ve GİB arasındaki eşgüdümü artıracaktır.

Öte yandan kanunun, tespit komisyonlarının görev sınırlarını belirlemesi vergi ilkeleri açısından önemli iken KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan Özel Esas konusuna yönelik köklü bir çözüm getirmesi pek olası gözükmemektedir.

Uygulamalar ile mükelleflerin, bu düzenlemeden faydalanmaları sağlanırken VUK' nun 371 inci maddesi ile beyan göndermelerinin önüne geçilmesi konusunda İdare tarafından yazılım ile sistemsel bir önlem alınması iş yükünün azaltılması açısından oldukça yararlı olacaktır.

Yine mükelleflerin madde kapsamında düzeltme beyanları ile kayıtlarını düzeltmesi durumunda Ba-Bs için de düzeltme yapılmasına dair ne kanun maddesinde ne de tebliğde bir açıklamaya yer verilmemiştir. Tıpkı ziyaa cezasında olduğu gibi Ba-Bs bildirim formlarının da değiştirilmesinin sonucu ortaya çıkacak özel usulsüzlük cezalarının da bu kapsama alınması düşünülebilirdi.

Ancak bu noktada şu hususu belirtmekte fayda vardır. Sahte belge düzenleme ve buna bağlı kullanma işlemleri geneli itibari ile tespit noktasında oldukça kapsamlı araştırma ve vergi incelemelerini gerektirmektedir. Söz

konusu hali ile “kanunun 370 inci maddesinden faydalanan mükelleflerin daha sonra aynı tespit konusu ile geçmişe yönelik farklı vergi bağlantıları tespit edilirse ve yapılacak inceleme işlemleri daha önce yapılan izahatın konusunu oluşturan ön tespitte yer alan hususların aksini ortaya koyarsa durum ne olacaktır?” sorusu önemlidir. Bu konuda ikmalen veya resen tarhiyatın yapılmasında engel teşkil eden bir durumun kanunda veya tebliğde yer almadığı dikkat çekmektedir. Bu durum, kanun uygulamasının Özel Esas işlemlerindeki gibi hiç bitmeyen bir kısır döngü halinde tekrarlanmasına neden olabilir.

Vergi sistemindeki tarhiyat zaman aşımı kavramının geçmiş 5 yılı ele alması SMYİB kullananlar üzerinde caydırıcılıktan çok, kabul edilen bir bedel olma özelliği taşımaktadır. Bu bağlamda, etkilerinin tam anlamıyla tahmin edilmesi güç olan bu kanun düzenlemesi, mükellefler üzerindeki önemli yüklerden biri olan gecikme zamanının ağırlığını giderebilme ihtimali taşırken diğer yandan idarenin tarh açısından mükellefler ile yaşanan ihtilaflarını azaltacağı, tahsilat yönünden ise bir anlamda süreleri kısaltacağı yönünde izlenim vermektedir.

Diğer yandan bu kanun maddesi, sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge arasındaki teknik ayrımı, maddenin 2. bendinin ilk fıkrasında yer alan tutar ve oran sınırlamaları kapsamında hukuki olarak ortadan kaldırmaktadır. Aslında bu uygulama ile verginin temel kavramları olarak bilinen vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki fark, yine kanun maddesinde belirtilen tutar ve oran itibari ile de ortadan kaldırılmış olmaktadır.

KAYNAKLAR

- BAKIR, Tunay (2004), “ Sahte ve Muhteviyatı itibari ile Yanıltıcı Belge 3”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı, 8.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin (2008), “Sahte Belge Kullanımı: Riskler ve Alternatifler”, Yaklaşım, Sayı, 190.
- DONAY, Süheyl (2008), Ceza Mahkemesinde Yargılanan Ceza Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul.
- GÜNDAY, Malik (2000), “Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi ? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 237.
- ÖZER, Yılmaz, DOĞAN A. Abdullah ve ARICA M. Nadir (1996), Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara.

KANUN, TEBLİĞ VE GENELGELER

- 6728 sayılı yatırım Ortamının iyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 09.08.2016 Tarih ve 29796 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- Kanun Hakkındaki Gerekçe ve Komisyon Raporları, http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?_adf.ctrlstae=f0643dyuv_14&pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728. Erişim Tarihi. 03.11.2017
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı T.C. Resmi Gazete.
- 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017 Tarih ve 30134 sayılı T.C. Resmi Gazete.
- 2015/01 Katma Değer Vergisi İç Genelgesi
- 2010/2 sıra nolu KDV İç Genelgesi

MAHKEME KARARLARI

- Danıştay 4. Dairesi'nin 14.02.2012, E: 2009/6684, K: 2012/458 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>. Erişim Tarihi: 01.11.2017.
- Danıştay 9. Dairesi'nin 17.01.2008, E: 2006/2450, K: 2008/235 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>. Erişim Tarihi: 01.11.2017.
- Danıştay 9. Dairesi'nin 30.06.2009, E: 2008/2274, K: 2009/3773 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>. Erişim Tarihi: 01.11.2017.
- Vergi D. Gen. Kurulunun 26.03.2014, E: 2013/304, K: 2014/158 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>. Erişim Tarihi: 01.11.2017.