

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 13 - Ekim 2025



İZAHA DAVET MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Burak DEMİRKAN ve Osman ALTUNDAŞ

E-TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNU: İNTERNET SİTESİ İŞYERİ SAYILIR MI?

Abdullah YEKELER

HÜKÜMLÜ VE/VEYA TUTUKLULARA YAPILACAK TEBLİGATA İLİŞKİN SON DURUM

Prof. Dr. Murat BATI

10364 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARIYLA ARTIRILAN DAMGA VERGİSİ MAKTU TUTARLARI VE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

Doç Dr. Doğan BOZDOĞAN

DÖVİZ CİNSİ AVANSLARIN DEĞERLEMESİ VE KUR FARKLARININ MUHASEBESEL DURUMU

Onur AYDIN ve Özge ALDEMİR

TÜRKİYE'DE SÜTUN-2 KAPSAMINDA GEÇİCİ VE DAİMİ GÜVENLİ LİMAN UYGULAMALARI

Engin ERDOĞAN

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

SAYI 13
TARİH EKİM / 2025

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu
Yayın Kurulu Şenay OTO
Funda ŞAHİN
Ayfer KAYACAN
Naciye TAŞKESEN
Fırat DEMİR
Adem YALÇIN
Abdullah YEKELER
Müslüm KAYMAZ
Yunus CEYLAN
İbrahim Eren ARSLAN
Sercan KOÇ
İstanbul Temsilcisi Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk.
Şükranıye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL
(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.
Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58
Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli 2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIŞMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı, YMM	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Emre SAVCI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 **Burak DEMİRKAN** / Vergi Başmüfettişi
Osman ALTUNDAŞ / Vergi Başmüfettişi
İZAHA DAVET MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR
- 24 **Abdullah YEKELER** / Vergi Müfettişi
E-TİCARETTE VERGİLENDİRME SORUNU: İNTERNET SİTESİ İŞYERİ SAYILIR MI?
- 35 **Prof. Dr. Murat BATI** / Ondokuz Mayıs Üniversitesi
HÜKÜMLÜ VE/VEYA TUTUKLULARA YAPILACAK
TEBLİGATA İLİŞKİN SON DURUM
- 43 **Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN** / Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
10364 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARIYLA ARTIRILAN
DAMGA VERGİSİ MAKTU TUTARLARI VE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN İRDELENMESİ
- 52 **Onur AYDIN** / Vergi Müfettişi
Özge ALDEMİR / Vergi Müfettişi Yardımcısı
DÖVİZ CİNSİ AVANSLARIN DEĞERLEMESİ ve
KUR FARKLARININ MUHASEBESEL DURUMU

62 Engin ERDOĞAN
TÜRKİYE’DE SÜTUN-2 KAPSAMINDA GEÇİCİ VE
DAİMİ GÜVENLİ LİMAN UYGULAMALARI

69 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME
Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi

73 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER
Abdullah YEKELER / Vergi Müfettişi

82 GÜNCEL ÖZELGELER
Abdullah YEKELER / Vergi Müfettişi

Değerli Okurumuz,

Cumhuriyetimizin 102. yılını kutladığımız bu anlamlı günlerde, Vergi Pusulası dergisinin yeni sayısını istifadelerinize sunmanın kıvancını yaşıyoruz.

29 Ekim 1923, yalnızca bir yönetim biçiminin ilan tarihi değil; toplumsal, ekonomik ve hukuksal dönüşümün de miladı olmuştur. Cumhuriyet, bireyin haklarını, adaleti ve eşitliği temel alırken; bu değerlerin ekonomi ve maliye politikalarına yansımaları, vergi sistemimizin de temel taşlarını oluşturmuştur. Bu doğrultuda hazırladığımız yeni sayımızda, vergilendirme olgusuna farklı disiplinlerin penceresinden yaklaşan makalelere yer veriyoruz. İzaha davet müessesesinden dijital ekonominin vergilendirilmesine, yerel vergilerden uluslararası vergi politikalarına kadar geniş bir perspektif sunan bu çalışmaların literatüre katkı sağlamasını temenni ediyoruz.

Cumhuriyetimizin 102. yılını bir kez daha kutluyor, başta ülkemizin ezeli ve ebedi başkomutanı Mustafa Kemal ATATÜRK olmak üzere, Cumhuriyetimizin kuruluşunda emeği geçen tüm kahramanları saygı ve minnetle anıyoruz.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

İZAHA DAVET MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Burak DEMİRKAN^{1*}

Vergi Başmüfettişi

Osman ALTUNDAŞ^{2}**

Vergi Başmüfettişi

ÖZET

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 370 inci maddesi³ “İzaha Davet” başlığı altında düzenlenmiş olup, düzenleme ile mükellefler ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukların azaltılması amaçlanmıştır. İzaha davet uygulaması sayesinde, vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinin önlenmesi, vergi ziyana sebebiyet verdiği anlaşılan mükelleflerin ise, indirimli ceza uygulaması suretiyle ağır yaptırımlardan korunması mümkündür. Vergi idaresinin yazılı ve görsel paylaşımları dikkate alındığında izaha davet uygulamasının aktif bir şekilde kullanılmaya başladığından söz etmek yanlış olmayacaktır. Uygulamanın bu şekilde yaygınlaşması izaha davet müessesesiyle vergi kanunlarında yer alan çeşitli uygulamalar arasında bağlantı kurulması ihtiyacını ortaya ortaya çıkarmaktadır. Çalışmamızda öncelikle izaha davet kurumunun temel özellikleri üzerinde durulacak, ardından uygulamada karşılaşılabilecek özellik arz eden hususlardan bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: İzaha Davet, İhtirazi Kayıt, Vergi İndirimi, Mali Tatil

^{1*} ORCID No: 0000-0002-4384-0232 İletişim: burak.demirkan@vdk.gov.tr

^{2**} ORCID No: 0000-0002-3586-8841 İletişim: osman.altundas@vdk.gov.tr

³ 9 Ağustos 2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete, 7 Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete (Yeniden Düzenleme)

GİRİŞ

Ülkemizde vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğinin, vergi kaçırma veya hatalı beyan gibi durumlarının tespit edilmesi amacıyla, çeşitli vergi denetim mekanizmaları kullanılmaktadır.

Mükellefler tarafından bilinen en yaygın denetim mekanizması vergi incelemesidir. Ancak vergi idaresi son dönemde farklı denetim mekanizmalarını da devreye soktuğu görülmektedir. Bunlardan bir tanesi yoğun bir şekilde kullanılan izaha davet müessesesidir.

İzaha davet müessesesi, gerek sürecin vergi incelemesine göre kısa sürede sonuçlanması gerekse de Hazineye hızlı kaynak sağlanması gibi sebeplerle idare tarafından etkin bir şekilde kullanılmaktadır.

İzaha davet müessesesine ilişkin yasal düzenlemelere VUK' un 370 inci maddesi ile 519 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁴ (519 no.lu VUK Genel Tebliği) yer verilmiş olup, uygulama ile verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi amaçlanmaktadır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin; konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi önlenmektedir.

Vergi ziyana sebebiyet verilen durumlarda ise mükellefler, belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulamasından yararlanabilmektedir.

Her iki durumda da mükellefler uzun süren vergi incelemelerinin psikolojik etkisine maruz kalmamakta, izaha davete ilişkin şartları yerine getirmek suretiyle indirimli ceza hakkından yararlanarak daha ağır müeyyidelerden korunmaktadır.

İzaha davet müessesesinde yer alan ön tespit kavramı, 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 “Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna” intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir. 519 no.lu VUK Genel Tebliğine göre ön tespit yapılması için belirli şartların varlığı gerekmektedir.

Bu kapsamda ön tespitle ilgili ilk kısıtlayıcı şart, vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması hususu olup, bu durum 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. Ön tespitle ilgili

⁴ 30 Temmuz 2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete

ikinci kısıtlayıcı şart ise, ihbarda bulunulmamış olması hususudur. İhbarda bulunulmamış olması, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade etmekte olup, ön tespit konusu ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davet yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ön tespit ve izaha davet uygulamasına Gelir İdaresi Başkanlığı (Defterdarlıklar) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (Denetim Daire Başkanlıkları) yetkili kılınmış olup, bu yetki kapsamında Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları kurulmuştur. Söz konusu komisyonlar, öncelikle kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, VUK' un 370' inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar. Ardından izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini, kendisine yapılacak izahların değerlendirilmesini (45 gün içerisinde değerlendirme), değerlendirme sonucunu içeren yazının ise tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin ise; tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. İzahının yeterli bulunmadığına ilişkin komisyon değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ise; mükelleflerin hiç verilmemiş olan beyannamesini vermesi veya eksik ya da hatalı beyanını düzeltmesi, ödeme süresi

geçmiş vergileri izah zammı ile birlikte ödemesi gerekmektedir.

Ana hatlarıyla yukarıdaki şekilde özetlenebilecek olan izaha davet süreciyle ilgili olarak uygulamada özellik arz eden birçok husus vardır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde uygulamada tereddüt yaratan özellikli hususların bir kısmına yer verilecektir.

1. İZAHA DAVET VE İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN

İzaha davet müessesesi işletilen mükelleflere haklarında yapılan ön tespite ilişkin tutanağın yer aldığı izaha davet yazısı gönderilmekte ve mükelleflerden ön tespite ilişkin açıklama yapması talep edilmektedir. Bu durumda mükellefler izaha davet yazısına karşılık izahta bulunma ya da bulunmamayı tercih edebilmektedir. Mükelleflerin izahta bulunmamaları, mükellefler tarafından izahta bulunulduğu ancak izahın yeterli görülmediği ya da mükelleflerin izahının vergi ziyayı doğrular nitelikte olduğu hallerde komisyonca bu duruma uygun karar alınmaktadır. Komisyonlar tarafından alınan kararda mükelleflerin indirimli ceza uygulamasından yararlanabilmeleri için kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde haklarında yapılan tespite ilişkin düzeltme beyannamesi vermesi istenmektedir.

VUK' un 378' inci maddesine göre, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere (vergi hataları hariç) karşı dava açamayacakları

hüküm altına alınmıştır.⁵ Bu hükümden hareketle mükellefler kendiliğinden verdikleri beyannameye karşı itiraz edemeyecek ve dava açamayacaklardır. Ancak bu uygulama, rijit bir şekilde yerine getirilirse mükellefler açısından çeşitli hak kayıplarına neden olabilecektir. Bu durum ise mükelleflerin vergiyi beyan etmesinde tereddüt etmesine yol açarak hazine açısından vergi kaybının doğmasına sebebiyet verecektir.

Mükelleflerce, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye yasal gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilmektedir.

Danıştay içtihatlarına göre; vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannamelere, matrahın tespit şekli ile ilgili hatalar, uygulanması gereken vergi oranından farklı vergi oranı uygulanması, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan aksaklıklar gibi vergi hataları nedeniyle ihtirazi kayıt konulabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ihtirazi kayıt hükümlerinin kanunda belirtilen zamanda verilen beyannameler için geçerli olduğudur.

Yukarıda da detaylarına yer verildiği üzere açık bir vergi hatası söz konusu olmadığı halde, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmak suretiyle bu beyanın dava konusu edilemeyeceği yönünde vergi yargısı kararları mevcuttur.

Ancak Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararında; vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine mükellef tarafından ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri esas alınarak yapılan işlemlere karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen karar, sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır.

Vergi literatüründe henüz yeni yaygınlaşan bir uygulama olan izaha davet müessesesi açısından verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceğine ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır.

İzaha davet beyannameleri idare tarafından gönderilen izaha davet yazıları ve/veya komisyonca alınan kararların mükellefe

⁵ <https://vergiport.com/blog/izaha-davet-uzerine-verilen-duzeltme-beyannamelerinde-ihtirazi-kayit-uygulamasi>, (25.09.2025)

bildirilmesi sonucu verilen beyannamelerdir. Her iki yazının içeriğinde de mükellefler hakkında yapılan ön tespiti ilişkin izahın kabul edilmediği durumlarda mükelleflerin tarafından indirimli ceza uygulamasından yararlanmak için beyanname verilmesi gerektiği, beyanname verilmemesi halinde ise mükellefler hakkında incelemeye veya takdire sevk işlemi uygulanacağı belirtilmektedir. Bir diğeri ifade ile bahsi geçen yazı içerikleri müeyyide içermektedir.

Bununla birlikte izaha davet kapsamında verilen beyannamenin türünün belirlenmesi de önem arz etmektedir. İzaha davet beyannamesinin haklarında verginin ziyaa uğratıldığına yönelik ön tespit yapılan mükellefler tarafından verildiği, vergi ziyayın ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle alındığı hususları birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilen beyanname türünde olduğu açıktır.

Açıklamalardan hareketle Anayasa Mahkemesi kararı göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin izaha davet kapsamında verdikleri veya verecekleri beyannameleri ihtirazi kayıtla verebilmeleri gerekmektedir.

Uygulamada beyanname verilirken izaha davet kapsamında verilecek beyannameler için “izaha davet” seçeneğinin işaretlenmesi

ve izaha davet yazısında yer alan referans numarasına ilişkin bilgi girişinin yapılması gerekmektedir. Ancak, hali hazırda e-beyanname sistemi, izaha davet seçeneği ile ihtirazi kayıt seçeneğinin aynı anda kullanılmasına izin vermemektedir. Her ne kadar sistem buna izin vermiyor olsa da, izaha davet kapsamında verilen beyannameye ilişkin olarak ihtirazi kayıt gerekçelerini içeren bir dilekçenin, beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi ve dilekçede ihtirazi kaydın ve gerekçelerinin yer alması halinde, izaha davet kapsamında verilen beyannamenin dava konusu edilmesi mümkün olacaktır.⁶

Nitekim Danıştay 9. Dairesinin 2019/4604 esas, 2021/5889 karar nolu kararında özetle belirtildiği üzere; “Yükümlülerin; süresi içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebilecekleri kabul edilmekte olup, ihtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçları yönünden mevzuatta bir fark öngörülmemiştir. Aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin “mahkemeye erişim hakkına” dolayısıyla, “adil yargılanma” hakkına müdahale anlamına geleceği açıktır” ifadelerine yer verilmiştir.

⁶ <https://vergiport.com/blog/izaha-davet-uzerine-verilen-duzeltme-beyannamelerinde-ihirazi-kayit-uygulamasi>, (25.09.2025)

2. İZAHA DAVET VE VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) Mükerrer 121' inci maddesine göre⁷; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden belirtilen şartları taşıyanların, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden vergiye uyumlu mükellef müessesesi kapsamında indirilir. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri arasından finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları %5'lik indirimin dışında tutulmuştur.⁸

Mezkur madde uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin sonrasında düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.),

- Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması

[Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, indirim tutar sınırının (2025 yılı için 9.900.000 TL) %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.]

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,

- Vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

- İndirimin konu edileceği beyannamenin yılı ile bundan önceki dört takvim yılında VUK' un 359' uncu maddesindeki fiillerin işlenmemiş olması,” gerekmektedir.

312 seri no.lu Gelir Vergisi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, söz konusu vergi beyannameleri muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi, özel tüketim vergisi beyannameleriyle yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannamelerini ifade etmektedir. Ayrıca 301 seri no.lu Gelir Vergisi Uygulama Genel Tebliği'ne göre vergi indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin yasal süresi içerisinde verilen beyannameye ilişkin olarak, yasal süresinden sonra pişmanlıkla yahut düzeltme amacıyla verdikleri beyannameler

⁷ 8 Mart 2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete

⁸ <https://vergialgi.com/izaha-davet-yoluyla-yapilan-denetimlerde-vergiye-uyumlu-mukellef-indirimi>, (26.09.2025)

de vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Söz konusu indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin uygulanacağı beyannamenin verilış tarihi itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir

Örnek 1: Mükellef (D) A.Ş. 2024 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2025 tarihinde vermiş olduğu Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinden 7.200.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. (D) A.Ş. yasal süresi içinde verdiği 2023 yılı Kasım ayı KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk eden vergiyi de 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 25/4/2025 tarihinde ödenmiş olup, ödenmemiş vergi borcu bulunmamaktadır. Bu duruma göre, mükellef diğ er şartların da sağ lanmış olması kaydıyla, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanabilecektir

Belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koş uluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması hususu ile ilgili olarak; 312 no.lu Gelir Vergisi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mezkûr sürelerde yapılan tarhiyatların, indirimin konu edileceği gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ya da uzlaş ma hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ile diğ er yasal koş ulların da karşı lanması halinde vergi indiriminden yararlanılması mümkün

olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirim söz konusu olmayacaktır.

Örnek 2: (G) A.Ş. 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini yasal süresinde vererek, tahakkuk eden vergileri de indirimin konu edileceği beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. 2022 yılında, (G) A.Ş. adına Mayıs 2021 yılına ilişkin Vergi İnceleme Raporu düzenlenerek, 300.000,00-TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmış olup tarhiyata karşı açılan dava neticesinde 23/04/2025 tarihinde kesinleş en mahkeme kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmış tır. Vergi indiriminin hesaplanacağı 2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla kaldırılan bahse konu tarhiyat, diğ er şartların da sağ lanması koş uluyla (G) A.Ş.'nin indiriminden hakkını kullanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Vergi indirimine esas olacak beyannamenin verildiği tarihte fer'i alacaklar ile vergi cezaları dâhil olmak üzere vergi aslından doğ an 1.000-TL üzerinde muaccel borcunun bulunmaması gerektiği hususu ile ilgili olarak; 312 no.lu Gelir Vergisi Uygulama Genel Tebliğine göre, söz konusu muaccel borcun hesabında vergi asılları, vergi cezaları ve bunların fer'i alacaklarının toplamı dikkate alınacak olup söz konusu 1.000,00-TL'lik muaccel borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 3: 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 19/04/2025 tarihinde veren (R) Ltd. Şti.’nin bu tarih itibarıyla 2022/Aralık vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 800,00-TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 1.500,00-TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır. Buna göre, (R) Ltd. Şti.’nin her ne kadar toplamda 2.300,00-TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsada vergi indirimi uygulamasında 1.000,00-TL’lik sınırın aşılp aşılmadığının tespitinde sadece vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları, vergi cezaları ve bunların fer’i alacaklarının toplamı dikkate alınacağından, 1.500,00.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak olup 800,00-TL’lik gelir stopaj vergisi borcu da 1.000,00-TL’nin altında kaldığından (R) Ltd. Şti.’nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Konunun izaha davet müessesesi açısından tartışma yaratan boyutu, izah davet süreci sonrasında yapılan tarhiyatın türü ve bu durumun doğal bir sonucu olarak söz konusu mükelleflerin %5’lik vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususudur. Öncelikle söz konusu tarhiyat türlerinin tanımlanması konunun açıklığı kavuşturulmasında önem arz etmektedir.

VUK’ un 29’ uncu maddesinde tanımlanan ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve

defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Mezkur kanunun 30’ uncu maddesinde tanımlanan resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Mezkur kanunun mükerrer 30’ uncu maddesinde ise verginin idarece tarhı; ikmalen ve resen tarh dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Yine izaha davet müessesesine ilişkin mevzuat hükümlerinin yer aldığı VUK Madde 370 ve 519 no.lu Tebliğ içeriklerinde izaha davet müessesesi kapsamında verilen beyannameler için tarhiyat türü belirtilmemiştir.

Ancak gerek lafzından dolayı ikmalen tarhiyat gerekse izaha davet sürecinin hiçbir aşamasında yoklama fişinin bulunmamasından dolayı idarece tarhiyat,

izaha davete ilişkin tarhiyat türü kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bunun yanında izaha davet beyannamesinin haklarında verginin ziyaa uğratıldığına yönelik ön tespit yapılan mükellefler tarafından verildiği, vergi ziyayının ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle alındığı hususları birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilen beyanname türünde olduğu açıktır.

Bu durumun VUK' un 30' uncu maddesinde yer alan "Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez.", GVK' nın mükerrer madde 121' inci maddesinde yer alan "Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin sonrasında düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz" hükümleri ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde; buradaki tarhiyatın türünün resen tarhiyat olduğu ve izaha davet kapsamında verilen beyannamenin indirim şartını bozmayacağı sonucunu çıkarmak yanlış olmayacaktır.

Burada önemli olan bir diğer husus ise izaha davet sürecinden önce hiç beyanname verilmemesinin veya süresinde beyanname verilmiş olmakla birlikte eksik veya hatalı beyan gerekçesiyle izah kapsamında beyanname verilecek olmasının söz

konusu indirimden yararlanma durumunu değiştirmeyecek olmasıdır.

Sonuç olarak; izaha davet müessesesi ile vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi sürecindeki mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, izaha davet sürecinden faydalanan mükelleflerin bu kapsamda verdikleri beyannamelerin GVK' nın mükerrer 121' inci maddesindeki şartlar dahilinde yorumlanması gerektiği ve kanun koyucunun bu konuyu gerek birincil gerekse ikincil mevzuatlar açısından yasal bir zemine oturtması büyük önem arz etmektedir.

3. İZAHA DAVET ve MALİ TATİL

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunun 1' inci maddesine⁹ göre; her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Söz konusu fıkra hükmüne göre mali tatil, her yıl temmuz ayının birinci gününden (haziran ayının son gününün resmi tatil olması halinde ise temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden) başlayarak aynı ayın yirminci günü sona erecektir.

Mezkur kanun hükümleri kapsamında son günü malî tatile rastlayan birtakım süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır:

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri.

⁹ 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete

• İkmalen, re'ssen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi.

Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

Malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır. Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününü izleyen günün) mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.

Açıklamalardan görüleceği üzere mali tatil süresi içerisinde bazı hallerde süreler uzamış sayılmakta, bazı hallerde ise süreler hiç işlememekte ya da mali tatil süresi sonunda yeniden işlemeye başlamaktadır.

Mali tatile ilişkin mevzuat hükümleri ile izaha davet müessesesindeki aşamalar (izaha davet ve izah değerlendirme yazısının gönderilmesi vb) birlikte dikkate alındığında mali tatil uygulamasının izaha davet sürecini nasıl etkileyeceği hususunda bir takım belirlemeler yapılmaya ihtiyaç vardır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde detaylarına yer verildiği üzere mükellefler vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla izaha davet edilebilir. Bu sebeple şartları taşıyan mükelleflere ekinde ön tespit tutanağının bulunduğu izaha davet yazısı gönderilerek; bu tespitlerle ilgili izahta bulunabilecekleri, yapılacak izahı desteklemek üzere Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna, başta defter ve belgeler olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delil sunulabilecekleri belirtilmektedir. Bahsi geçen yazı; tür olarak her ne kadar izaha davet yazısı olsa da mahiyet itibariyle bilgi isteme yazısı şeklinde değerlendirilmelidir. Çünkü bu kapsamda mükellefler tarafından verilecek bilgi ve/veya ortaya konulacak belgeler izaha davet uygulamasında mükellef hakkında alınacak kararların (izahın yeterli bulunduğu, izahın yeterli bulunmadığı, izahın vergi ziyanını doğrular nitelikte olduğu vb) sonucunu doğrudan etkilemektedir.

Dolayısıyla 5604 sayılı Kanunun “Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre,

malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.” hükmü göz önünde bulundurularak mali tatil süresi boyunca izaha davet yazısı gönderilmemesi gerekir. Bu süre içerisinde izaha davet yazısının gönderilmiş olması durumunda ise tebligat mali tatil süresi içerisinde gerçekleşirse; izahta bulunma süresinin hesaplanması mali tatilin son günü itibariyle yapılmalıdır.

Örnek 4: Mükellef (M) hakkında Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından ön tespit yapılmış ve yapılan ön tespit 05.07.2025 tarihinde izaha davet yazısı ile mükellefe gönderilmiştir. Yazı 10.07.2025 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bu durumda Mükellef (M) hakkındaki 30 günlük izahta bulunma süresi 21.07.2025 tarihi itibariyle başlayacak olup mükellef 19.08.2025 tarihi de dahil olmak üzere izahta bulunabilecektir.

Örnek 5: Mükellef (A) hakkında Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından ön tespit yapılmış ve yapılan ön tespit 18.06.2025 tarihinde izaha davet yazısı ile mükellefe gönderilmiştir. Yazı 23.06.2025 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bu durumda mükellef hakkındaki 30 günlük izahta bulunma süresi 23.07.2024 tarihi itibariyle sona erecektir. Ancak sürenin bitimi mali tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içine denk geldiği için izah verme süresinin son günü 25.07.2025 tarihi olacaktır.

İzaha davet uygulamasında 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 ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. VUK’ un 370’ inci maddesinde yer alan bu hükümden anlaşılaacağı üzere mükelleflere gönderilen bir diğer yazı da izah değerlendirme yazılarıdır. Mali tatil hakkındaki kanun hükümlerine bakıldığında izah değerlendirme yazılarının mali tatil süresince gönderilmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bir diğer ifade ile izah değerlendirme yazıları mükellefe mali tatil süresi içerisinde tebliğ edilmişse bu yazıda belirtilen 30 gün içerisindeki beyanname verme süresi mali tatilde de işlemeye devam edecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus izah değerlendirme yazısına istinaden verilen beyannameler sonucunda yapılacak tarhiyatın türünün ne olduğu ve vade tarihinin mali tatile denk gelip gelmediği hususudur.

Çalışmanın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı üzere; izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilen beyanname, izaha davet beyannameleri sonucu yapılan tarhiyatın

türünün ise resen tarhiyat olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmişti.

5604 sayılı Kanuna göre; son günü malî tatile rastlayan (İkmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi) süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır. Malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır.

Açıklamalardan hareketle mükellefin izaha davet kapsamında vermiş olduğu beyannamelerin vade tarihinin son gününün mali tatile denk gelmesi halinde ödeme süresi tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Vade tarihinin son gününün mali tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde olması halinde ise ödeme süresi malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılacaktır.

Örnek 6: Mükellef (C) hakkında yapılan ön tespite istinaden Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna izahla bulunmuştur. Komisyonca yapılan değerlendirme neticesinde mükellefin izahının yeterli bulunmadığına dair karar alınmış ve alınan karar izah değerlendirme yazısı ile birlikte 10.06.2025 tarihinde mükellefe gönderilmiş 16.06.2025 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bahsi geçen değerlendirme

yazısında mükellefe hakkında yapılan ön tespite ilişkin tutara dair 30 gün içerisinde düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği ve aynı süre içinde de ödeme yapması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef hangi tarihte beyanname vermiş olursa olsun vade tarihinin son günü 16.07.2025 tarihidir. Vade tarihinin son gününün mali tatile denk gelmiş olması nedeniyle ödeme süresi 27.07.2025 tarihine uzamış olacaktır.

Örnek 7: Mükellef (D) hakkında yapılan ön tespite istinaden Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna izahla bulunmuştur. Komisyonca yapılan değerlendirme neticesinde mükellefin izahının yeterli bulunmadığına dair karar alınmış ve alınan karar izah değerlendirme yazısı ile birlikte 10.06.2025 tarihinde mükellefe gönderilmiş 23.06.2025 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Bahsi geçen değerlendirme yazısında mükellefe hakkında yapılan ön tespite ilişkin tutara dair 30 gün içerisinde düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği ve aynı süre içinde de ödeme yapması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef hangi tarihte beyanname vermiş olursa olsun vade tarihinin son günü 23.07.2025 tarihidir. Vade tarihinin son gününün mali tatilin bitimine denk gelen 5 gün içinde olması nedeniyle ödeme süresi 25.07.2025 tarihine uzamış olacaktır.

Bununla birlikte mükellefler açısından herhangi bir sonuç doğurmayacak olan izah değerlendirme yazıları mali tatil süreleri dikkate alınmadan gönderilebilecektir. Bu

yazılar mükelleflerden herhangi bir beklenti olmayan; mükelleflere haklarında alınan kararları bildirme amacıyla gönderilen, izahının kabul edildiği, izah şartlarının yerine getirildiği vb içerikli yazılardır.

SONUÇ

İzaha davet uygulaması vergi idaresine gereksiz iş yükünün engellenerek denetim gücünün daha etkin ve verimli alanlarda kullanılması ve aynı zamanda hazineye hızlı kaynak sağlanması, mükelleflere ise uzun süren vergi incelemesi ve takdir sürecinin psikolojik etkisinden kurtulmak ve indirimli ceza uygulamasından yararlanma fırsatı sunmaktadır. Hal böyleyken her iki tarafa da avantajlı seçenekler sunan bu uygulama son dönemde oldukça yaygın olarak karşımıza çıkmaktadır. Yeni bir uygulama olması, pek çok tartışmalı ve açıklama getirilmesi gereken hususu da bünyesinde barındırmaktadır.

Bunlardan birincisi izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtlarla verilir verilemeyeceği hususudur. Her ne kadar mükelleflerin kendi beyan ettikleri vergilere itiraz edemeyecekleri belirtilmiş olsa da Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu karar neticesinde mükelleflere bu hak tanınmıştır. Mükellefler bu hakkını vermiş oldukları beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi koyarak kullanmaktadırlar. Vergi idaresinin beyanname sistemi kanuni süresinden sonra verilen beyanlar için ihtirazi kayıt konulmasına müsaade etmekle birlikte izaha davet beyannameleri için ihtirazi kayıt imkanı

vermemektedir. Her ne kadar sistem elektronik ortamda buna izin vermiyor olsa da, izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin türünün kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak değerlendirilmesi sebebiyle mükellefler tarafından ihtirazi kayıt gerekçelerini içeren bir dilekçenin beyanname ile birlikte veya beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi mümkündür.

Bir diğer husus ise, vergiye uyumlu mükelleflerin izaha davet kapsamında verdikleri beyannamelerin indirim şartlarının ihlaline neden olup olmayacağıdır. İlgili mevzuat hükümlerinin geniş yorumlanması yoluyla izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin türünün kanuni süresinden sonra verilen beyanname, tarhiyatın türünün ise resen tarhiyat olarak değerlendirilmesi neticesinde izah kapsamında verilen beyannamelerin indirim şartlarını bozmadığı değerlendirilmektedir.

Çalışmada yer verdiğimiz son husus ise mali tatil süresinde izaha davet sürecinin nasıl işleyeceği konusunda belirleme yapılması ihtiyacıdır. İzaha davet yazılarının bilgi isteme mahiyetinde değerlendirilmesi sebebiyle bu yazıların mali tatil süresince mükellefe gönderilmemesi gerekir. Yazıların gönderilmesi halinde ise süre mali tatil sonunda başlayacaktır. Bununla birlikte izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin türünün kanuni süresinden sonra verilen beyanname, tarhiyatın türünün ise resen tarhiyat olarak değerlendirilmesi sebebiyle

izaha davet kapsamında verilen beyannameler neticesinde ödenecek vergi ve zamların ödeme süresi uzayacaktır.

Bahsi geçen tüm hususlar göstermektedir ki, kanun koyucunun izaha davet kapsamında verilen beyannamelerin ve tarhiyatın türü konusunda ilgili mevzuatta açıkça belirleme yapması elzemdir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi
Hakkında Kanun

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

519 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel
Tebliği

301 seri no.lu Gelir Vergisi Uygulama
Genel Tebliği

312 seri no.lu Gelir Vergisi Uygulama
Genel Tebliği

27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100
sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

2019/4604 esas, 2021/5889 karar nolu
Danıştay 9. Dairesi Kararı

<https://vergiport.com/blog/izaha-davet-uzerine-verilen-duzeltme-beyannamelerinde-ihirazi-kayit-uygulamasi>, (25.09.2025)

<https://vergialgi.com/izaha-davet-yoluyla-yapilan-denetimlerde-vergiye-uyumlu-mukellef-indirimi>, (26.09.2025)



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

