

**VERGİ USUL KANUNU'NDA PİŞMANLIK VE ISLAH
MÜESSESESİ UYGULAMASI VE FAYDALARI**

Ramazan YARIMTEPE

Ağustos 2019

DENİZLİ

**VERGİ USUL KANUNU'NDA PİŞMANLIK VE ISLAH
MÜESSESESİ UYGULAMASI VE FAYDALARI**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Dönem Projesi
Maliye Anabilim Dalı
Vergi Hukuku ve Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek
Lisans Programı**

Ramazan YARIMTEPE

Danışman: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE

**Ağustos 2019
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Bilim Dalı öğrencisi Ramazan YARIMTEPE tarafından hazırlanan “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Özay ÖZPENCE

Danışman

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
..... tarih vesayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ahmet BARDAKCI

Müdür

ETİK BEYANI

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğine beyan ederim.

Ramazan YARIMTEPE

ÖNSÖZ

Yüksek lisans Dönem Projesi kapsamında hazırlamış olduğum “VERGİ USUL KANUNUN’DA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMASI VE FAYDALARI ” isimli çalışmanın hazırlanmasında hiç bir yardımını, sabır ve anlayışını esirgemeyen akademik alanda yanımda olan değerli Danışman Hocam Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE’ ye teşekkür ederim.

Ailemin her bir ferdine, çalışmalarımı gerçekleştirdiğim dönem boyunca bana gösterdikleri anlayış ve yardımlarından ötürü teşekkür ederim

Proje ödevimi hazırlamam konusunda bana yardımlarını esirgemeyen S.M.M. M. İbrahim APALI’ ya teşekkür ederim.

ÖZET

VERGİ USUL KANUNUN DA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMASI VE FAYDALARI

YARIMTEPE, Ramazan

Yüksek Lisans Projesi

Maliye AnaBilim Dalı

Vergi Hukuku Ve Vergi Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Programı

Proje Yöneticisi: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE

Ağustos 2019, VI+52sayfa

Türk Vergi Sisteminde vergilemenin esası Vergi Mükelleflerinin Kendilerince Veya Vergi Sorumlularınca Vergilemeye esas alınacak Gelirin ve Gelir Unsurlarının Beyan edilmesi sistemine dayanmaktadır. Mükellefin beyanda bulunması üzerine vergi dairesince tarhiyat gerçekleştirilmektedir. Mükelleflerce beyan edilen gelir üzerinden yapılan tarh, resen tarh, ikmalen tarh ve düzeltme yoluyla tarh olmak üzere vergilerin çeşitli tarh edilme şekilleri söz konusudur. Ancak esas mükellefin kendi beyanına göre dairece tarh edilmesidir. Şekli Vergi Usul Kanundan belirtilen düzenlemelere göre verilen beyannameler ve bildirimler sonucunda matrahın doğruluğuna ilişkin denetimler yapılmaktadır. Beyana dâhil edilmemiş matrahın ya da matrah farkının bulunması sonucunda, tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi dairesince resen tarh veya ikmalen tarh edilmek şekliyle vergi alınmakta ve ceza uygulanmaktadır. Ayrıca, Gelir elde eden gerçek kişiler veya Tüzel kişiler olan vergi mükelleflerin veya Vergi Sorumlularının beyanda bulunmamaları durumunda ise takdir komisyonlarınca takdir olunan matrah üzerinden vergi tarh olunabilmekte ve ceza uygulanabilmektedir. İdarece yapılan ve tarh olunan vergiler ile kesilen cezalar uyuşmazlık konusu yapılmakta ve bu uyuşmazlık yıllarca devam etmekte ve sonuçlanması gecikmekte ve zaman ve maddi kayıplara yol açmaktadır.

İşte bu sonucu ortadan kaldırmak ve zaman ve maddi kayıpları önüne geçmek için Vergi Usul Kanununda düzenlenen “Pişmanlık ve Islah” hükümleri ihdas edilmiştir. Beyan esaslı alınan vergilerde vergi mükellefinin yerine getirmediği veya hatalı yerine getirdiği işlemlerinde vergi ödevini yerine getirirken idare düzeltme olanağı tanımaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunda “Pişmanlık ve Islah” hükümleri konulmuş ve mükellefleri vergi kanunlarının ceza hükümlerine karşısında bir çözüm yolu bulunması sağlanmıştır. Vergi Mükelleflerinin iyiniyetli olması esasına dayanması yerine getirilmeyen vergi ödevlerinden pişmanlık duyması veya yapmış olduğu hatalı beyanı düzeltme eğiliminde olmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Pişmanlık, Islah, Uyuşmazlık, İhbar, Vergi incelemesi, Takdir, Vergi ziyayı ve Cezalar

ABSTRACT

APPLICATION AND BENEFITS OF REGRET AND IMPROVEMENT INSTITUTION IN TAX PROCEDURE LAW

YARIMTEPE, Ramazan

Master Project

Department of Public Finance

Taxation Law and Tax Applications

Adviser of Project: Assoc. Prof. Özay ÖZPENÇE (Ph.D.)

August 2019, VI+52Pages

The basis of taxation in the Turkish Tax System is based on the system of Declaration of Income and Income Elements to be taken as basis for taxation by the Taxpayers themselves or by the taxpayers. Upon the declaration of the taxpayer, the tax office performs the calculations. There are various forms of calculation of taxes, including the calculation made on the income declared by the taxpayers, the calculation calculated by the administration, addition and correction. However, the main taxpayer is to be calculated by the institution according to its declaration. Tax Procedures As a result of the declarations and declarations given in accordance with the regulations specified in the Law, audits are carried out for the accuracy of the tax calculated. As a result of the discovery of a base or base difference that is not included in the declaration, the tax is levied on the basis of the base or base difference determined by the tax administration by the administration or later, as additional calculation is made and the penalty is applied.

In addition, in case taxpayers or taxpayers who are income or natural persons who do not make a declaration do not make a tax, tax can be calculated and punishment can be applied over the tax base which is appreciated by the appraisal commissions. Taxes and penalties imposed and calculated by the administration are subject to dispute and this dispute continues for years and its conclusion is delayed and causes time and material losses. In order to eliminate this result and to prevent time and material losses, the provisions of Regret and Correction in the Tax Procedure Law have been introduced. In the tax-based tax return, the administration provides the opportunity to correct the tax duty in the transactions that the taxpayer has not fulfilled or performed incorrectly. For this reason, the “Regret and Correction” provisions have been introduced in the Tax Procedural Law and a solution has been provided to the taxpayers against the penal provisions of the tax laws. The fact that taxpayers are based on the principle of goodness is that they regret tax duties that are not fulfilled or tend to correct the misrepresented statement.

Keywords: Repentance, Correction, Conflict, Notice, Tax investigation, Appreciation, Tax loss and Penalties

SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

TVK : Türk Vergi Kanunu

HUD : Hesap Uzmanları Derneği

HUK : Hesap Uzmanları Kurulu

KDV : Katma Değer Vergisi

MTK : Maliye Teftiş Kurulu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TC : Türkiye Cumhuriyeti

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	i
ETİK SAYFASI.....	ii
ÖNSÖZ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

PIŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİNİN KAVRAMLARI VE GENEL ESASLARI

1.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesi	3
1.1.1. Türkiye’de Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Uygulama Süreci	5
1.2. Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulandığı Vergiler.....	9
1.2.1. Vergi Ziyayı’na Bağlı Suçlar	9
1.2.2. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları	9
1.2.3. Usulsüzlük Cezalarının Durumu.	10
1.2.4. İştirak Halinde İşlenen Vergi Suçlarında Durum.....	11
1.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Şartları	11
1.3.1. Kendiliğinden Haber Verme	11
1.3.2. İhbar Yapılmamış Olmalı.....	13
1.3.3. Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olmalı.....	15
1.3.4. Takdir Komisyonuna Gidilmemiş Olmalı.....	20
1.3.5. Vergi Ziyayı Meydana Gelmiş Olmalı.....	21
1.3.6. Kaçakçılık Fiilleri Tespit Edilmemiş Olmalı	21
1.3.7. Beyannamenin Verilmemesi	21
1.3.8. Ödemenin Yapılması.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

PİŞMANLIK VE ISLAH ŞARTLARININ YERİNE GETİRİLMESİNİN SONUÇLARI

2.1.Pişmanlık Şartlarının Yerine Getirilmesinin Sonuçları.....	26
2.1.1.Mükellef Açısından Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Sonuçları.....	26
2.1.2.İdare Açısından Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Sonuçları	27
2.2.Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Koşulları.....	27
2.2.1. Beyannamenin 15 Günlük Sürede Verilmesi	27
2.2.2. Ödeme Süresi Geçen ile Pişmanlık Zammının Süresinde Ödenmemesi. .	28
2.2.3. Pişmanlık Talebinden Vazgeçilmesi veya Talebin Ret Edilmesi Hali.....	29

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

3.1. Pişmanlık ve Islah Uygulaması ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar.....	30
3.1.1. Pişmanlık Talepli Dilekçesine İhtirazı Kayıt Konulması.....	30
3.1.2.Yeminli M. Müşavirlerin Raporları Karşısında Pişmanlık Uygulaması.....	32
3.1.3. Pişmanlıkla Kanuni Süresinden Sonra Verilen Kira Beyannameleri.....	33
3.1.4. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Zarar veya Matrahsız Olması	33
3.1.5. Zirai Kazançlarda Pişmanlık Ve Islah.....	37
3.1.6. Pişmanlık Talebinin 15 Günlük Süresinin Tatil Gününde Bitmesi.....	37
3.1.7. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinde Veraset ve İntikal Vergisinde Durum..	39
3.1.8. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasındaki Etkisi..	40
3.1.9. Mücbir Sebep veya Zor Durumda Pişmanlıkla Beyanname Verilmesi	42
3.1.10.Pişmanlık ve Islah Talebinde Bulunan Mükellefin Ölmesi	43
3.1.11.Olayla İlgili Olarak Daha Sonra İnceleme Yapılması.....	44
3.1.12.Pişmanlık Talebinin Kabulü İçin Dava Açılması.....	44
SONUÇ	45
KAYNAKLAR	50
ÖZ GEÇMİŞ	52

GİRİŞ

Vergi, Kamu Harcamalarının finansmanında önemli bir yer almaktadır. Devletin kamu harcamalarını yapabilmesi için son derece önemli bir finansman kaynağıdır. Devlet; bir insan topluluğunun, bir toprak parçası üzerinde egemenliğinin olması ve hukuki kişiliğe sahip olması devamlı bir kurumsal teşkilat yapısına sahip olması ile var olmaktadır. Bu nedenle de Devletin yani toplumun kurumsal kimliğinin mali kaynaklara ihtiyacı bulunmakta ve Devletin kamu harcamalarının finansmanında bu kaynağın sağlanmasında en önemli unsur vergi gelirleridir. Devlet gelir elde eden gerçek kişi ve tüzel kişilerden vergi almaktadır. Özel kesimde oluşan kaynakların bir kısmı vergileme yoluyla kamu kesimine aktarılmalı ve bu kaynakla kamu giderleri finanse edilebilmelidir. Devlet vergi kanunları düzenlemeleri yapmak ve kişilerin bu düzenlemelere uymalarını istemek durumundadır. Ülkemizde de Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu gibi ana temel kanunlar dışında birçok vergi kanunları düzenlemesi yapılmış bulunmaktadır.

Türk Vergi Sistemimiz de esas olarak beyan usulü geçerlidir. Vergi ödemekle yükümlü veya sorumlusunun kendilerince beyanı ile vergi tarh yapılır ve uygulamada tarh işlemi ile tahakkuk işlemi birlikte gerçekleşir.

VUK Md.25'si aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

“Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekâlif cetvelinin ilanıyla yapılır.”

Mükellef veya vergi sorumlusunun kasten veya ihmal nedeniyle vergisel yükümlülüklerini eksik veya hiç yerine getirmemeleri durumu söz konusu olabilmektedir. Sonradan vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun kendi istekleriyle bu eylemlerinden oluşan eksiklik ve oluşan hatalar nedeniyle düzeltme imkân

sağlamak süratiyle Türk Vergi Sistemimizde VUK 371. maddesinde “Pişmanlık ve Islah” hükümleri ihdas edebilmiştir. Bu hükümler ile vergi yükümlülerine yasada belirtilen şartları taşıdıkları takdirde sonradan tarh edilen vergiye ilişkin kesilecek olan cezalardan kurtulma imkanı sağlanmıştır. Vergi Usul Kanundaki bu düzenlemeler vergi idaresi açısından alacağının tahsilini kolaylaştıran ve vergi gelirlerinin artmasını sağlayan bir düzenleme niteliğindedir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri ile sonradan yaşanabilecek olan uyuşmazlıkların daha idari aşamadayken önüne geçilmekte ve uzun süren yargı aşamasına olay intikal etmeden uyuşmazlığın çözümü sağlanmaktadır.

Türk Vergi sistemimizde yer alan, “pişmanlık ve ıslah” hükümlerinin esası hatasını düzeltmek isteyen vergi Mükellefi ve Vergi yükümlüsüne ve vergi sorumlusuna kolaylıklar getirmektedir.

Pişmanlık ve Islah hükümlerinin yürürlüğe girişi ve bu güne kadar gelen düzenlemeler irdelenip vergi yükümlüsü, Vergi Sorumlusu ve idare açısından faydaları ile özellik arz eden durumların değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESSESİ KAVRAMLARI VE GENEL ESASLARI

1.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup, yapılan bir işin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duyulmasıdır. Yani pişman olmak, yaptığı bir işin yanlış olduğunu ya da uygunsuz sonuç verdiğini, söylediği bir sözün yerinde olmadığını anlayarak üzülme demektir. Diğer anlamı pişmanlık kendi kendini ihbar etmek demektir. Islah ise daha iyi duruma getirme, düzeltme, iyileştirme anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunumuzda ihdas edilen “Pişmanlık Ve Islah” hükümleri özel usulsüzlük cezaları dışındaki cezaları önleyen bu düzenleme Vergi yasalarımıza ilk kez 5432 sayılı VUK ile 1950 yılında girmiştir. 5815 sayılı yasa ile Vergi mevzuatımızdan çıkarılmış fakat daha sonra tekrar 6094 sayılı kanun ile vergi mevzuatımıza getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunumuzda ihdas edilen “ Pişmanlık ve Islah” düzenlemesi; Vergilemede beyana adayalı vergilerde vergi suçu, kaçakçılık suçlarını, kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen vergi mükellefinin, yasada suç sayılan fiillerini yasada sayılan şartlarını yerine getirmek kaydıyla pişmanlık duyması durumunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi ziyayı’na ilişkin cezalar ile karşılaşmasını önleme imkanı sağlayan bir düzenlemedir. Vergi mükellefleri, beyana dayanan vergilerde, vergi kaybına yol açan fiillerden pişmanlık duymaları durumunda belli şartlar dahilinde faydalanabilirler. VUK’un da, farklı bir sebeple vergi suçu işleyen vergi yükümlüsü, kendiliğinden pişman olması durumunda, oluşan vergi suçu vergi dairesinin bilgisi dışında kaldığı bir süre içinde, Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu kendiliğinden bilgi vermesi ve bunun sonucunda vergi cezalarından kurtulma imkânı veren bir düzenlemedir.

Türk Vergi Kanunlarında VUK’un 371. Maddesinde düzenlenen “Pişmanlık ve Islah” uygulaması vergi cezalarını ortadan kaldıran, Vergi mükellefleri ile vergisel uyumsuzlukların idari süreç de sonuçlanmasını sağlayan düzenleme olarak Türk Vergi Sistemimizin içinde yer almıştır. Vergi Sistemimiz beyan esasına dayanan,

vergi mükellefleri, verginin ödenmesi sırasında vergi borcuna esas teşkil eden matrahlarını eksik veya hatalı beyan edebilmektedirler. Yine vergi yükümlüsü beyan etmeyerek vergi kaybına sebep olabilmektedirler. Vergi yükümlüsü ve vergi sorumluları vergi matrahlarını eksik beyanda bulunmakta, ya da hiç bir beyanda bulunmamakta bunun sonucunda vergi kaçırmaya sebep olan fiillerde ve davranışlarda bulunabilmektedirler. Vergi dairesi Vergi yasalarının suç saydığı eylemlerin önlenmesi maksadıyla vergi yasalarımızda var olan cezaları uygulamaktadır. Vergi Mükelleflerinin ve Vergi sorumlularının vergi yasalarımıza aykırı fiilleri durumunda vergi suçu oluşmaktadır. Vergi yükümlüsüne Vergi Usul Kanunumuzda “Pişmanlık ve Islah” hükümleri ihdas edilerek vergi ödeme isteğine uyumu sağlanmaya amaçlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 371. Madde ’sinde, *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*

1. *Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)*
2. *Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği gündün evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*
3. *Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.*
4. *Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.*
5. *Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.”*

1.1.1.Türkiye’de Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Uygulama Süreci

Türk Vergi Sistemimizde “Pişmanlık ve Islah” hükümlerinin başlangıcı 1950 yılına kadar geriye dayanmaktadır. 1950 yılından itibaren de zaman içerisinde gündüzümüze kadar çeşitli kanun değişiklikleri yapılmıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu’nda “pişmanlık” başlığı ile şu şekilde vergi sistemimize dahil edilmiştir.

Vergi Mükelleflerince veya Vergi Sorumlularınca Kaçakçılık veya kusur niteliğindeki kanuna aykırı eylemleri, ilgili makamlara kendiliğinden beyan eden mükellefler hakkında ceza işlemi uygulanmaz (Ak,2016:5).

Bu düzenlemenin uygulanabilmesi şartı ise;

.Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önceki bir tarihte bir kişi veya kurumlarca ilgili makama, ihbar edilmemiş olması,

.Vergi incelemesine yetkili mercilerce mükellefin incelemesi başlamaması veya takdir komisyonuna girmemiş olması,

.Vergi Mükellefi tarafından vergi dairesine verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde vergi dairesine verilmesi,

. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu tarafından yanlış veya eksik verilen beyanlarının Vergi mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde vermesi veya beyanını düzeltilmesi,

. Vergi mükelleflerince verilen fiile ilişkin olup ödeme vadesi geçmiş vergilerin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

Vergi Hukukumuzda Pişmanlık düzenlemesi, 27.07.1951 tarihli Resmi gazete ’de yayınlanan 5815 sayılı Vergi Usul Kanunu ile kaldırılmıştır. Kaldırılma gerekçesi ise gerekçede şu şekildedir; Vergi Usul Kanununda cezayı, bazı durumlarda asıl vergiyi bile kaldıran mücbir haller varken, Pişmanlık düzenlemesi vergi kaçırmaya imkân vermektedir. Bu durumda vergi ziyayı sebeplerinin bir pişmanlık hükümleriyle cezasız kalması vergi mükellefin davranış şeklinde olumsuzluklar oluşturması ve

maliyenin denetim sürecine başladığını tahmin etmesi durumunda derhal bir pişmanlık dilekçesi vermekte ve cezasından kurtulma yoluna başvurmasıdır.

Bu gerekçeye bakarak pişmanlık düzenlenmesinin kaldırılmasının sebepleri ana başlıklar halinde şu şekilde sıralayabiliriz (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988:259).

. Vergi Mükelleflerinin Vergi kaçırılmasında göze alınabilen eylemler olmaktan çıkarmak,

. Devleti Vergi Kaçıranlara karşı hoşgörülü olmamak,

. Vergisini, doğru beyan eden ve zamanında ödeyen iyi niyetli vergi mükellefleri ile kötü niyetli vergi mükelleflerinin ayrımını yapmak.

6094 sayılı yasa ile 1953 yılında Pişmanlık düzenlenmesi ismin değişik yapılarak “İslah ve Pişmanlık” olarak tekrar girmiştir.

Yeniden düzenleme yapılarak yürürlüğe girmesinin ana sebebi; yanlışlıkla veya bilerek eksik beyan eden mükelleflerin bu davranışlarını düzeltmeleri veya bilerek işledikleri fiillerinden pişman olan mükelleflerin eksik bildirimlerini tamamlamak. Vergi Mükelleflerin istemeleri halinde buna imkan vermenin vergi mükellefi açısından olduğu kadar Vergi idare açısından da faydalı olacağı benimsenmiştir(TVK Gerekçeleri, 1988:290).

Daha sonraları birçok kez tekrar düzenlenen “Pişmanlık ve İslah” Müessesesi,

1961 yılında tekrar düzenlenen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinin birinci ve son fıkraları 03.05.1980 yılında 2365 sayılı yasa ile değiştirilerek, maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık (348, 346 ve 347. maddesinde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez(17207 sayılı RG.1980:19).

Bu madde hükmü emlak vergisinde uygulanmaz.

1980 yılında yeniden düzenlenen ve yürürlüğe giren 2365 sayılı yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeler dahilinde şu sonuçlar çıkmaktadır.

VUK'un 371. maddesi pişmanlığın, mevcut kaçakçılık ve kusur cezaları ile değişiklik tasarısı ile getirilmesi, ağır kusur cezasını içerisine almış. Böylece "Pişmanlık ve Islah" müessesinin içeriği genişletilmiştir (TVK Gerekçeleri, 1988:578).

"1980 yılından önceki dönemlerde, vergi ziyanı gerektiren suçlar için uygulanacak cezalar kaçakçılık ve kusur cezalarıdır. Bilindiği üzere, suçların, oluşumundaki manevi unsura göre kademeleştirilmesi ve manevi unsurdaki ağırlık derecesine göre farklı müeyyideye bağlanması ceza hukukunun temel ilkelerindedir. Vergi suçlarının, sadece kusur ve kasıt ayırımı itibarıyla müeyyidelendirilip, kusurluluk halinin ceza hukuku ilkelerine uygun olarak farklılaştırılmamış olması, uygulamalarda vergi ceza sistemimizin bir zaafı olarak belirmiştir. Gerçekten ceza hukukunda ağır taksir, adi taksir ve hafif taksir hallerinin hepsi, vergi cezalarında aynı derecede mütalaa edilen kusurluluk hali içinde toplanmış, vergi ziyanının ancak azami dikkat gösterilmek suretiyle önlenebileceği haller ile açık tedbirsizlik nedeni ile vergi suçu işleme arasında hiçbir ayırım yapılmamıştır".

1998 yılında tekrar düzenleme yapılmış 4369 sayılı yasayla düzenlenen değişikliklerle "Pişmanlık ve Islah" düzenlemesinin kapsamı genişletilmiş, 371. maddenin 1. maddesinde yer alan "kaçakçılık (338, 346, 347. maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki" cümlesi, vergi ziyanı cezası fiili oluşturan (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) tekrar düzenlenmiştir (23417 sayılı Mük.RG, 1998:7602).

1. fıkra 'da yer alan "kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez" sözcüğü "vergi ziyanı cezası kesilmez" şeklinde düzenlenmiş 371. madde de geçen "Pişmanlık ve Islah" müessesesi en son halini almıştır.

2008 senesinde düzenlenen ve yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla "Pişmanlık ve Islah" müessesesi tekrar değişikliğe uğramış ve müessese mevcut halini almıştır.

2008 yılında düzenlenen ve yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme ile "Pişmanlık ve Islah" hükümlerinde

düzenleme ile 4369 sayılı yasa ile 360. maddeye yapılan atıf yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanun ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinin son hali şu şekilde olmuştur.

Vergi Mükelleflerince beyan esaslı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren eylemleri işleyen vergi mükellefleri ile iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı fiilleri, ilgili makamlara kendiliğinden bir yazılı dilekçe ile bilgi vermesi durumunda, haklarında aşağıda belirtilen şartlar yerine gelmesi dahilinde vergi ziyayı cezası kesilmez.

a. Vergi mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından ilgili resmi bir makama yazılı bir dilekçe ile veya şifahi ile tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olunması. Yazılan dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara alınması şarttır.

b. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

c. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

d. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

e. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Anlaşıldığı üzere; herhangi bir eylem ile vergi ziyanına neden olacak şekilde vergi kanunlarını ihlal eden mükellefler için vergi sistemi içinde, pişmanlıkla bu eylemlerini bildirme ve daha önceki beyanlarını düzeltme imkanı sağlanmıştır. Pişmanlık ve ıslah talebinde mükellefe vergi ziyanına bağlı ceza kesilmemekte ancak vergi aslı ile gecikme zammı oranında zam alınmaktadır (Ak,2016:12).

1.2.Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulandığı Vergiler

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık uygulaması Beyana dayalı vergiler için geçerlidir. Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Katma değer vergisi, Özel tüketim vergisi, Veraset ve intikal vergisi, Banka ve sigorta muameleleri vergisi. Beyanname verilerek ödenen damga vergisi gibi vergilerle ilgili olarak pişmanlık hükümleri geçerlidir.

1.2.1.Vergi Ziyai'na Bağlı Suçlar

213 sayılı VUK'un 341. maddesinde "*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

Pişmanlık hükümleri özü itibari ile ziyaya uğratan vergileri kapsamaktadır.

1.2.2.Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Vergi Mükelleflerince işlenen vergi kaçakçılığı suçu VUK'un 359. maddesinde geçen fiillerin herhangi biri ile işlenebileceğinden özellikli bir vergi suçudur. Bu suçlarda kanun koyucu suçun işlemesine yönelik birden fazla olay hareket şekli göstermektedir. Suçu işleyen kişi suç şeklinde belirtilen herhangi birini işlemek suretiyle suç oluşur. Vergi Mükellefi; vergi kaçırmak amacıyla olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ya da başkasının vergi kaçakçılığına sebebiyet veren olayı, hesap hilesi, yanıltıcı belge düzenlemek ve sahte belge düzenlemek şeklinde olabileceği gibi VUK'un 359. maddesinde yer verilen herhangi bir olayda olabilir.

Vergi Usul Kanununun 359/-2. Maddesinin 3. paragrafında 371. maddedeki pişmanlık düzenlemelerine uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler

hakkında kaçakçılık suç ve cezasına ilişkin olan 359. madde hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre, bu kanunun 371. Maddesindeki şartlara uygun olarak vaziyeti ilgili makamlara yazılı bir şekilde pişmanlık dilekçesi ile bildirenler hakkında kaçakçılık suç ve cezaları uygulanmaktadır.

1.2.3.Usulsüzlük Cezalarının Durumu

VUK 'un 371.maddesi hükmüne uygun olarak pişmanlık ve ıslah talebinde bulunulması sadece vergi ziyanına bağlı cezaların kesilmesini engellemektedir. Bu nedenle beyannamesini zamanında vermeyen mükellefler için birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir. Beyannamenin süresinde verilmemesi re 'sen takdir nedeni sayılmakla birlikte pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için iki kat usulsüzlük cezası kesilmez. Çünkü pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi beyan üzerine tarh ve tahakkuk etmektedir.

Pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için usulsüzlük cezası kesilmez” şeklinde açıklamanın bulunduğu 63 sıra numaralı VUK genel tebliği, 169 sıra numaralı VUK genel tebliği ile yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen usulsüzlük cezası kesileceği yönünde bir açıklama yapılmamıştı. Nihayet 238 sıra numaralı VUK genel tebliği ile bu cezanın kesileceği belirtilerek tereddüt giderilmiştir. Bununla birlikte vergi idaresi 238 sıra numaralı VUK genel tebliğinden önce de pişmanlık talebine rağmen usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde görüşler vermektedir. Ancak günümüzde beyannamelerin internet ortamından verilmesi ve internet ortamından verilmeyen beyannamelerin özel usulsüzlük kapsamında bulunması ve cezaların ağır olması nedeniyle pişmanlık hükümlerinin mükellef açısından yararlanıla bilirliliğini azalttığını da söyleyebiliriz.

VUK'un deki düzenlemelere bakıldığında pişmanlık müessesesinin hükümlerinde usulsüzlük cezalarını kapsamamaktadır. Bu bağlamda zamanında verilmeyen pişmanlıkla verilen beyannamelerde usulsüzlük cezası kesilmektedir. Fakat kanuni süresinde beyanname verildikten sonra pişmanlık talepli ek beyanname verenlere usulsüzlük cezası uygulanmamaktadır(Kızılot,2008:174).

Emlak vergisi kanununun 10 ve 20. maddeleri 4751sayılı kanunla 1.1.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılıncaya kadar emlak vergisi beyana dayanan bir vergi olmakla birlikte, bu vergide pişmanlık talebinde bulunulamayacağı 371. madde

metninde açık olarak belirtilmişti. Bugün için beyana dayanan bir vergi olma niteliği kalmamakla birlikte pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmayacağı hükmü 5728 sayılı kanunla değiştirilen 371.maddede de tekrarlanmıştır. Gayrimenkul kıymet artış vergisi nedeniyle 371. maddeye ilave edilen bu hüküm, bu verginin kaldırılmasından sonra madde metninden çıkarılmadığı için hala geçerliliğini korumaktadır(Özyer,2015:1045).

1.2.4.İştirak Halinde İşlenen Vergi Suçlarında Durum

5728 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki 371.maddede düzenlenen iştirak suçlarıyla ilgili olarak da pişmanlık talebinde bulunulabileceği hükmüne yer verilmişti. Ancak bu kanunla yapılan değişiklik sırasında iştirak suçlarına 360.maddede müstakil bir suç olarak yer verilmemiştir. Bu nedenle aynı kanunla 371.maddede de paralel bir değişiklik yapılarak pişmanlık talebinde bulunulacak suçlar arasında iştirak suçlarına yer verilmemiştir (Yıldırım,2013:168).

1.3.Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Şartları

“Pişmanlık ve ıslah” hükümlerini düzenleyen 371. madde hükmü aslında bu kurumdan yararlanma şartlarını ortaya koymaktadır. Burada ilk olarak pişmanlık beyanının kendiliğinden yapılması zamanında ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlıktan yararlanmanın başlıca şartları şunlardır.

1.3.1.Kendiliğinden Haber Verme

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanma sürecinin ilk adımı ve ön şartı, mükellefin hukuka aykırı fiilleri ilgili makamlara haber vermesidir. Vergi dairesinin bu durumdan daha önce haberinin olmaması, haber vermede vergi dairesinin mükelleflerin iradesini zorlayıcı bir etkisinin olmaması ve vergi dairesinin mükellefe durumu hatırlatıcı bir girişimde bulunmaması yani beyana çağrıda bulunmaması gerektiği gibi(Yıldırım,2013:170).

Vergi mükellefi bilgi vermeye yönelten ana, neden olan vergi ziyanının ortaya çıkabileceğine ilişkin düşüncesi ve kanısı, tespit edilme korkusu veya başka bir sebep olabilmektedir.

Kanunen geçerli bir bilgi verme mükellef tarafından yapılabileceği gibi vergi sorumlusu, vergi kaçakçılığı suçu işleyen bizzat kendisi, suça katılanlar ve buna teşvikte bulunanlar tarafından gerçekleştirilebilir. Buna ilaveten mükellef adına

kanuni temsilcisi veya kanunlarca yetki almış çalışanları durumu haber vermesi de geçerlidir. Mükellefle ilgili tasdik sözleşmesi olan yeminli mali müşavirler veya defterini tutan mali müşavirler mükellef için pişmanlık talebinde bulunamaz. 13.05.2005 tarih ve B07.0.GEL.0.30/3025-353-261/19855 sayılı özelge’de belirtildiği gibi;

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için mükellefin vergi zıyaı cezasını gerektiren kanuna aykırı fiilini ilgili makamlara bildirmesi gerekir. Kural olarak haber vermenin bir dilekçe ile yapılması ve bunun resmi kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için yazılı olarak yapılması gerektiğini ifade eder. Okuma yazma bilmeyenler ile dilekçenin önceden hazırlanmasının mümkün olmadığı durumlarda VUK’un 169. maddesinde belirtilen tutanakla tespit yöntemi uygulanabilir.

Dilekçe verilmesi şartı haricinde dilekçenin içeriğine, ya da şekline ilişkin olmazsa olmaz özel bir şart veya sınırlama getirilmemiştir. Dilekçe metninde ‘pişmanlık’ kelimesinin ya da Vergi Usul Kanununun 371.inci maddesinin zikredilmiş olması yeterlidir (Yıldırım: 2013:174).

Pişmanlık dilekçesi verilmeden, sadece beyanname verilmesi pişmanlıktan yararlanma sonucunu doğurmaz. Ancak Mükellefin pişmanlık dilekçesi vermeden düzenlenen beyannamenin şekli itibari ile belirtilmiş bir yerine pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak istediğini yazması halinde de bu talep kabul edilmektedir. Günümüzde internet ortamının kullanımının yaygınlaşması ve vergi beyan ve bildirimlerinin de internet üzerinden yapılmasının zorunlu hale gelmesi ile elektronik ortamda kanuni süresinden sonra beyanname gönderen mükelleflere interaktif olarak beyannamenin pişmanlık talepli mi yoksa kendiliğinden gönderilen beyanname mi olduğu sorulmakta ve verilen cevaba göre anında işlem yapılmaktadır. Bu nedenle elektronik ortamda beyanname gönderen mükelleflerin bu sorgulama sırasında dikkatli olmaları, interaktif sorgulamada yapacakları tercihi beyannamenin elektronik ortamda kabulünden sonra değiştirmelerinin mümkün olmadığını bilmeleri gerekir.

Pişmanlık talebinin iletileceği makam olarak Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde ‘*kanuna aykırı fiillerin ilgili makamlara bildirmesi*’ ifadesi belirtilmiş ancak bu makamlar ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu durumda gelir

idaresi başkanlıkları, defterdarlıklar, mal müdürlükleri, vergi daireleri ve vergi incelemesi yapan yetkili kurumlar bu kapsamda yer alır (Yıldırım,2013:176).

Peki, Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunulmasının herhangi bir zamanlaması var mıdır?

Vergi ziyayı, beyanname vermede kanuni süre bittikten sonra vukuu bulduğu için pişmanlık talebinin bu süreler bittikten sonraki bir süre ile tarh zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Pişmanlık ve ıslah hükmü yürürlüğe konulduğunda, bu kurumdan yararlanmak için mükelleflere sadece bir yıllık süre tanınmaktaydı. Mevcut uygulamada, mükelleflerin ya da sorumlunun işlediği fiili haber vermesi ve pişmanlık talebinde bulunması, tarh zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirebilir (Yıldırım,2013:177).

Hemen belirtmek gerekir ki pişmanlık ve ıslah vergi ziyayı cezasını önleyen bir kurum olmasına bağlı olarak kanuni beyan süreleri geçtikten sonra yapılacak pişmanlık başvurusunun hukuki bir değer ifade edeceği belirtilmektedir. Beyanname verme süreleri geçmeden önce yapılacak pişmanlık talepleri, ortada henüz vergi ziyayı oluşturan bir fiil söz konusu olmadığından 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 371. Maddesi hükümlerine konu olmaz.

1.3.2.İhbar Yapılmamış Olmalı

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın temel bir esası, vergi ziyasını oluşturan fiili ilk olarak mükellef ya da sorumlunun ilgili makama bilgi vermesidir. Haber vermenin kendiliğinden olmasını engelleyen karinelere biri, vergi mükellefin kanuna aykırı davranışının 3. bir şahıs tarafından mükelleften önce ilgili mercilere haber verilmesidir. Üçüncü şahsın ihbarıyla beraber mükellefin pişmanlık ve ıslahtan yararlanma yolu kapanmış olur. İhbar sonrasında mükellefin yapacağı pişmanlık beyanının bir zorunluluktan kaynaklandığı aksinin ispatı mümkün olmayan kesin bir karine olarak kabul edilmektedir (Yıldırım,2013:178).

Ancak yapılan ihbarın dikkate alınabilmesi için ihbar hakkında getirilen kanuni düzenlemelerinde bilinmesi gerekmektedir. Hukukumuzda ihbar düzenlemesini de içine alan dilekçe hakkı asıl olarak Anayasanın 74. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, vatandaşlar ve karşılık esasına göre ülkemizde ikamet eden yabancılar, kendileriyle ya da kamuyla ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM' ye başvurma hakkına sahiptir (Yıldırım,2013:179).

Vergi hukukunda ihbar kurumunun mevzuattaki dayanağı ise 3071 sayılı kanundur. Bu kanuna göre TBMM'ye veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı soyadı, imzası, iş veya ikametgah adresi bulunmak zorundadır. Bu özelliklerden birini ya da birden fazlasını taşımayan dilekçeler ile belli bir konuyu ihtiva etmeyen ya da yargı makamlarının görevine giren konuları ilgilendiren dilekçeler dikkate alınmazlar. Anlaşıldığı gibi pişmanlık ve ıslahı engelleyecek bir ihbarın da kanunda sayılan bu zorunlu özellikleri taşıması gerekmekte olup konu şartı da ayrıca dikkat edilmelidir. İhbar konusu ile pişmanlık talebi kapsamındaki konunun bir biri ile örtüşmesi ihbarın geçerliliğini doğrudan etkilemektedir. Yani pişmanlık dilekçesinde gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinden bahsederken ihbar dilekçesinde kira kontratının damga vergisinden veya Katma Değer Vergisinden bahsedilirse pişmanlıkla verilen gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını etkilemez. İhbar konusuyla pişmanlık beyanında belirtilen konunun birbirinden farklı olması resmi makamın önceden haberinin olmaması kuralını karşılamamaktadır. Yani bir kişinin mükellefi olduğu bir vergi hakkında yapılan ihbar nedeniyle pişmanlıktan yararlanamaması, bundan bağımsız olarak sorumlu sıfatını taşıdığı vergiler hakkında pişmanlık talebinde bulunmasına engel olmamalıdır (Yıldırım,2013:179).

İhbar mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce yapılmalıdır. Bu tespitin yapılması pişmanlık beyanı ile ihbarın farklı günlerde yapılması halinde herhangi bir sorun söz konusu değildir. Ancak bazı durumlarda pişmanlık beyanı ve ihbarın aynı günde yapıldığına da rastlanmaktadır. Bu durumda resmi kayıtlarda saatleri yazıyorsa buna göre değerlendirme yapılmalı, saat tespiti yapmak mümkün olmuyorsa ihbarın daha önce yapıldığı kabul edilmeli çünkü kamu yararı ön planda tutulmalıdır. Mükellef pişmanlık beyanı ve ihbar beyanlarının posta yoluyla yapılması halinde orta da bir adi posta varsa bunun kayıtlara geçtiği tarihte, şayet taahhütlü posta varsa bu takdirde postaya verildiği tarihin esas alınması gerekir.

İhbarın dilekçe ile yazılı olarak yapılması gerekse de sözlü olarak yapılan ihbar varsa da bunun da mutlaka tutanakla tespit edilmesi, ihbarcıya imzalatılarak resmi kayıtlara geçirilmesi şarttır. Resmi kayıtlara geçirilmemiş bir ihbar pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın şartlarını engellemez (Yıldırım,2013:181).

Muhbirin gerçek ya da tüzel kişi olması ihbarın hukuki geçerliği açısından önemi yoktur. Danıştay VDDGK, E200-160, k.200,297 T. 13.10.2000(KİBB);

kararında Emniyet müdürlüğüne ait bir yazının, bir genelgeye göre de bankalardan alınan bilgilerin ihbar niteliğinde olduğunu kabul etmektedir. Buna karşılık mali polis tarafından yapılan arama ihbar olarak kabul edilmemektedir (Yıldırım,2013:182).

Vergi hukukunda ihbar kurumunun var oluşunun temelinde de, vergi kaybına neden olup da idarenin haberinin olmadığı fiillerin üçüncü kişiler tarafından haber verilmesini temin etmektir.

1.3.3.Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olmalı

Vergi mükellefi açısından kendiliğinden haber vermenin gerçekleşmesinde diğer bir şart, pişmanlık dilekçesinin en geç mükellef, uhdesinde bir vergi incelemesine başlanılmadan önceki gün verilmiş olması ve kayıt altına alınmış olması gerekir. Vergi incelemesine başlanması, beyan esaslı tüm vergiler açısından pişmanlık talebinde bulunmaya engel teşkil etmektedir

Türk vergi sisteminde vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu'nun 134-141. maddelerinde yer alan hükümlere dayanılarak yapılmaktadır. Vergi incelemesi neticesinde tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur. Tarh edilen vergiler ve kesilen cezalara karşı mükelleflerin yasal hakları ve izleyebileceği başvuru yolları mevcuttur. Bunlar vergi hatasının düzeltilmesini talep etme, vergi ve cezanın itirazsız ödenmesi, cezalarda indirim talep etme, uzlaşma ve dava açmadır (Apalı:2018:201).

Vergi incelemesi son yapılan düzenlemelerle belirli sürelerle kısıtlanmıştır. Stres ve sıkıntının 4-5 yıl sürmesi engellenecek önemli gelişmeler. 31.10. 2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî gazete 'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmelik yayınlanmış ve vergi incelemelerinin belirli kıstaslar kapsamında gerçekleşmesi sağlanarak sosyal devlet olmanın önemli bir yükümlülüğü olan mükelleflerin korunmasına yönelik önemli adımlar atılmıştır(Apalı,2018:201).

Uygulamada vergi incelemesi, inceleme yapılacak mükellef hakkında Vergi Denetim Kurulu tarafından tanzim edilen görevlendirme yazısının inceleme elemanına tevdi edilmesiyle başlayan, daha sonra, mükellefe incelemeye başlama tutanağına davet yazısının gönderilmesiyle mükellefin de inceleme sürecine dahil edilerek defter ve belgelerin ibraz edilmesi, inceleme esnasında inceleme elemanınca

tespit edilen hususların karşılıklı müzakere edilmesi ve ilgili hususların yer aldığı vergi inceleme tutanağının düzenlenmesi ile devam eden ve tespit edilen hususlar çerçevesinde inceleme elemanın tanzim etmiş olduğu raporun, rapor değerlendirme komisyonunca incelendikten sonra vergi dairesine tevdi edilmesi ve vergi dairesince raporda önerilen tarhiyatları mükellef nezdinde tarh etmesi, mükellef hakkında yapılan tarhiyat için uzlaşma müessesesini kullanması veya yargı yolunu tüketmesi sonrasında kesinleşen miktarın ödenmesi gereken aşamaya gelmesiyle sona eren bir süreçtir. Bu süreçte en önemli konu ise incelemenin ne zaman başlamış sayılacağıdır(Apalı:2018:201).

Vergi incelemesine ilişkin bu şart, kendi içinde iki önemli unsuru barındırmaktadır (Yıldırım,2013:184).

Bunlardan ilki, Vergi incelemesinin mükellef nezdinde başlatılmış olmasıdır. Ancak vergi incelemesinin ne zaman başlamış kabul edileceği hakkında çok çeşitli görüşler bulunması pişmanlık ve ıslah kurumunu objektif olarak uygulanması açısından zorluklar çıkarabilmektedir. Vergi incelemesinin ne zaman başladığı vergi idaresi açısından ispat hukuku yönünden önem taşımaktadır (Yıldırım,2013:185).

Bu konuda 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Uygulaması ile ilgili olarak yayınlanan 1 Nolu Tebliğ'in 5.2 kapsama Girmeyen İncelemeler Ve tarhiyatlar başlığı altında belirtildiği gibi "*Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgelerin isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.*"

Danıştay, bir vergi incelemesinin başlamış sayılabilmesi için nezdinde vergi incelemesine başlanıldığına dair bir yazının mükellefe tebliğ edilmesi şartını aramaktadır. İşyerinde vergi incelemesine başlanıldığına dair düzenlenen tutanağın, vergi dairesi tarafından yapılan incelemede ise defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tebliğ tarihi, incelemenin başladığı tarih olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla mükellefin imzasının bulunduğu yazılı bir tespit ya da tebliğ olmadığı

halde inceleme elemanının mükellefin bağı bulunduğu vergi dairesine incelemenin başladığına dair yazı yazmış olması pişmanlıktan yararlanmaya engel değildir (Yıldırım,2013:185).

Kendiliğinden verilen beyannamelerde olduğu gibi pişmanlıkla verilen beyannamelerle ilgili olarak en çok tereddüt doğuran konulardan birisi, 23.07.2010 tarih ve VUK'un 140.maddesine 6009 sayılı kanunla eklenen hükme kadar bu kanunda vergi incelemesine başlanmasının kesin bir ölçüsünün olmamasıydı. Matrah artırımı ve tahsili geciken alacakların yeniden yapılandırılmasını düzenleyen 3787,4811 ve 6111 sayılı kanunların uygulaması açısından incelemeye başlama tanımlanmıştı(Özyer, 2015:312).

Ancak Vergi Usul Kanunun' da 6009 sayılı kanunla yapılan değişikliğe kadar inceleme elemanının mükellefin tarh dosyasını aldırđığı veya karşıt inceleme nedeniyle mükelleften defter ve belgesini inceleme için ibraz etmesini istediği durumlarda mükellef nezdinde incelemeye başlanıp başlanmadığı konusunda açık bir hükme yer verilmemişti. Çünkü bir mükellef nezdinde vergi incelenmesine başlanırken aşığıdaki aşamalardan geçilir(Özyer, 2015:312).

İncelemeye sevk eden birim dosya seçme fişine veya başka makamlardan gelen talebe istinaden inceleme yapılması talebiyle inceleme elemanı adına inceleme fişi düzenler. İnceleme elemanı bu talep üzerine mükellefin tarhiyat dosyasını vergi dairesinden alır. İnceleme elemanı yazı ile incelenecek mükellefle temasa geçerek defter ve belgenin ibrazını ister.

Mükellef inceleme için defter ve belgelerini ibraz ettiğinde incelemeye başlama tutanağı düzenlenir.

Bütün bu aşamalardan mükellefin haberdar olması mümkündür. Bu nedenle haberdar olduğu bir aşamada pişmanlık talebinde bulunabilecek ve ceza kesilmesini engelleyebilecektir. İşte bu nedenle incelemeye başlanmış sayılmanın belirlenmesi önem taşımaktadır.

31 Ekim 2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî gazete 'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile getirilen en önemli yeniliklerden biride, yönetmeliğin 9. maddesinin 2.nci bendinde, "Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek *"İncelemeye Başlama Tutanağı"* ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana

teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.” 3.üncü bendinde ise, “İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.” Hükümü yer almaktadır.

Nihayet VUK’un 140. Maddesine 6009 sayılı kanunla, 2.fikra olarak eklenen hükümle vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanakla tespit edilmesi ve bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılana verilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Aynı maddenin sonuna eklenen fıkra uyarınca çıkarılan vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 9.maddesinin;

1.fikrasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlayacakları

2.fikrasında vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek incelemeye başlama tutanağı ile başlanacağı,

3.fikrasında da incelemeye başlama tarihinin mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği;

Belirtilerek tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Yönetmelikte mükellef nezdinde incelemeye ne zaman başlanılmış olacağı açıkça görüldüğü gibi, incelemeye başlama tutanağı imzalanmadan incelemeye başlanılmış sayılmayacağıın belirtilmiştir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi ihbarlı incelemeler hariç aynı kavramı VUK’ un 371. maddesinin pişmanlık hükümlerinde de rastlıyoruz. Buna göre vergi incelemesine başlanana kadar pişmanlık dilekçesinin verilmesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılabilecektir. O halde yönetmelik ve kanunu birlikte değerlendirdiğimizde, mükellef nezdinde vergi inceleme tutanağı düzenlenmediği sürece pişmanlık hükümlerinden faydalanabilir, sonucu çıkmaktadır diyebiliriz (Doğan ve Yavuz, 2016:177).

Vergi incelemesi, sırasında ortaya çıkan bir fiil ile ilgili olarak incelemeye yetkili kişilerce incelemeye sevk edilmesi de ihbar niteliğindedir. Mesela sahte belge kullanan bir mükellef nezdinde yürütülen incelemede belgeyi düzenleyen kişiden belge temin eden başka kişilerin de test edilmesi halinde bu konuya ilişkin olarak düzenlenen raporun incelemeye sevk eden birime intikal ettirilmesi halinde bir ihbardan söz edilebilecektir.

Vergi incelemesine yetkililerce düzenlenen vergi tekniği raporunun varlığı pişmanlıktan yararlanmayı keser mi? Bir başka ifadeyle mükellefin vergi kaçırma ihtimalinin kuvvetli olduğu şeklinde ihbar nitelikli rapor düzenlenip vergi dairesine intikal ettirildikten sonra ayrıca mükellef nezdinde bir inceleme başlatılmış olması gerekir mi?

Kanaatimizce vergi tekniği inceleme raporunun vergi idaresine intikali ile mükellefin vergi kaçırdığı konusunda vergi idaresi ittıla kesp etmekte ve bunun için incelenmeye başlaması tarhiyata yönelik bir işlem niteliğinde kalmaktadır. Mükellefin ilişkide bulunduğu diğer mükelleflerle iletişim içinde olmadığı beklenemez ve haberdar olduğu bir hususta pişmanlık talebinde bulunması da kendiliğinden verilen bir dilekçe niteliği sağlamaz. Bir başka ifadeyle VUK'un 371.maddesinin 1.bendinde belirtildiği şekilde bir ihbar varken ayrıca incelemeye başlanıp başlanmamasının önemi yoktur.

Herhangi bir ihbar bulunmamakla birlikte mükellef nezdinde rutin bir incelemeye başlanmış olması veya mükellefin haber verdiği konuda olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmiş olması halinde de pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Burada önemli olan başlanmış olan incelemenin mutlaka mükellefin haber vermek istediği olayla ilgisinin bulunmamasıdır. Aksi takdirde mükelleflere eksik beyan ettikleri matrahını inceleme başladıktan sonra pişmanlıkla bildirerek cezadan kurtulmaları gibi bir imkan sağlanır. Oysa denetimden beklenen mutlaka vergi kaçağını yakalamaktan çok mükellefler üzerinde caydırıcılık sağlanmasıdır.

İkinci unsur da mükellef uhdesinde yapılacak olan incelemenin, içeriği ve şekli açısından bir sınırlamanın olmamasıdır. Kanunda yer alan bir vergi incelemesi buna işaret etmektedir. Vergi incelemesinin başlamış olması, mükellefin yapacağı pişmanlık ve ıslah taleplerini bir ayırım yapmaksızın engellemektedir. Buna göre

mükellef hakkında başlatılmış olan bir vergi incelemesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasını engellemektedir(Yıldırım,2013:187).

Ancak vergi incelemesinde tespit edilmemiş bir vergi ziyayı hakkında inceleme bittikten sonra beyanda bulunulması halinde ise bunun kabulüne ilişkin bir engel bulunmamaktadır.

Mükellef nezdinde, pişmanlık talebinde bulunulan dönemden farklı bir dönem için vergi incelemesine başlanması pişmanlık talebinin kabulüne engel teşkil etmez.

Görüldüğü gibi incelemenin yapısal özellikleri dikkate alındığında ihbarla ilgili olarak belirtilen konuların aynı olması şartlarının burada geçerli olmadığı anlaşılmaktadır.

1.3.4.Takdir Komisyonuna Gidilmemiş Olması

Takdir komisyonları, belirli durumlarda vergi idaresince yapılan matrah tespitine yardım eden komisyonlardır. Vergi dairesinin re 'sen vergi tarh etmesi gereken hallerde matrahın belirlenmesinde bir yöntemde takdir komisyonunca belirlenmesidir. Pişmanlık talebine konu olan olayın, vergi dairesi tarafından takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, haber vermenin kendiliğinden olduğuna ilişkin bir başka karine olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edildiği tarih, takdire ilişkin olarak düzenlenen sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirildiği tarih olarak kabul edilir. Dolayısıyla bu tarihten sonra yapılacak pişmanlık talepleri kabul edilmeyecektir. Pişmanlık talepleri ve takdire sevk işlemlerinin aynı gün gerçekleşmesi halinde mükellef lehine bir tercihte bulunularak pişmanlık talebi kabul edilmektedir(Yıldırım,2013:190).

Takdir komisyonuna intikal ettirilen olayın ise mutlaka mükellefin haber vermek istediği fiille ilgisi olması gerekir. Bunun ayrıntısının önemi yoktur. Bununla birlikte vergi idaresi, sadece bir gelir unsurunu beyan etmediği tespit edilen mükellefin bu gelirine ilişkin olarak, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi halinde beyan dışı bırakılan diğer gelir unsurları konusunda pişmanlıktan yararlanılabileceği yönünde görüş bildirmiştir.

Vergi incelemesi ile takdir komisyonuna sevk işlemlerinin kapsamı bakımından pişmanlık hükümlerine etkilerinde bir farklılık mevcuttur. Buna göre, Vergi incelemelerinin, beyana tabi olan tüm vergiler yönünden pişmanlık talebi

yapılmasını önlemekte, Takdir komisyonuna sevk işlemlerinde ise sadece takdire başvurulmuş vergi türü yönünden pişmanlık talebinin yapılmasını önlemektedir. Yani takdire sevk edilmeyen konular hakkında pişmanlık talebinde bulunulabilir.

1.3.5.Vergi Ziyayı Meydana Gelmiş Olmalı

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunabilmek için vergi ziyayı meydana gelmiş ve buna bağlı cezalardan birinin kesilecek olması gerekir. Cezanın VUK'un 344.maddesinin hangi fıkrasına göre kesildiğinin önemi yoktur. İster vergi ziyanının bir katı ister kaçakçılık suçu sayılan fiillere bağlı olarak kesilen üç kat ceza ya da süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname için kesilsin, bunların tamamı bu kapsama girmektedir. Bu nedenle beyannamesini zamanında vermemiş bir mükellefin daha sonra beyannamesini pişmanlıkla vermek istemesi halinde pişmanlık hükümleri uygulanmaz. Bu durumda verilen beyanname kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulur ve beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle usulsüzlük cezası kesilir. Bununla birlikte süresinde verilen beyannameye ek olarak verilen beyannameye göre ödenmesi gereken bir vergi çıkmaması halinde usulsüzlük cezası da kesilemez(Özyer, 2015:1045).

1.3.6.Kaçakçılık Fiilleri Tespit Edilmemiş Olmalı

Vergi kaçakçılığı fiillerinin tespiti, vergi ziyayı oluşturan fiillere uygulanan pişmanlık ve ıslah usullerinden farklı olarak bir vergi incelemesinin başlamasıyla, takdir komisyonuna sevk işlemi ile ya da ihbar yapılmasıyla sınırlandırılmamıştır. Hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırma bağlanan bu suçların kural olarak somut bir tespite dayanması gerekir. Vergi kaçakçılığı fiillerinin ortaya çıkarılmasında bir vergi incelemesi esnasında tespit yapılması ya da başka ihbar varlığı gibi bir yoklama fişi veya tutanağı ile ya da başka bir şekilde yapılabilir. Kaçakçılık fiillerinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanmada daha fazla titiz davranılması gerekir. Pişmanlık talebini, kaçakçılığın tespitinden önce yapılması gerekmektedir. Aynı günü taşıyan pişmanlık talebi ve kaçakçılık fiillerinin tespiti olması durumunda pişmanlık hükümlerinden faydalanılmaz.(Yıldırım,2013:191)

1.3.7.Beyannamenin Verilmemesi

213 Sayılı VUK'un 371. maddesi hükümlerinde, pişmanlık talebinde bulunan mükellefin, bu talebi doğrultusunda yapması gerekenler açıkça düzenlenmiştir. VUK'un hiç verilmemiş beyannamelerinin vergi yükümlüsünün haber verme

yazısının verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmiş olması. Yanlış, eksik yapılan vergi beyanının vergi yükümlüsünün durumu bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir (Yıldırım,2013:192).

Buna göre; Mükellef hiç vermediği beyanname varsa bunu vermesi, önceden verdiği eksik beyanname varsa buradaki eksiklikleri tamamlaması, yanlış verdiği beyanname varsa buradaki yanlışlıkları düzeltmesi gerekmektedir(Özyer, 2015:1046).

Verginin daha önceden eksik olarak ödenmiş kısmı varsa bu kısım pişmanlık beyannamesinde belirtilen matraha göre hesaplanacak vergiden mahsup edilir. Beyannamelerin verilmesine ilişkin genel kurallar burada da geçerlidir.

Kanunda yukarıda da belirtildiği gibi pişmanlık talebinde bulunan mükellefle ilgili beyannameyi vergi dairesine haber verme dilekçesinden itibaren on beş gün içerisinde vermesi gerekmektedir. Bu süre zarfında pişmanlık talebinde bulunan mükellef veya sorumluların beyanname vermemesi halinde 371. Madde hükümlerinden yararlanma hakları düşer.

Vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesi;

Haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergi tutarlarının pişmanlık beyannamesi verme süresi içinde yani haber verme tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme süresi geçmiş olan vergiler için ayrıca kanunda gecikme zammının ödenmesi öngörülmektedir. Bu zam uygulamada pişmanlık zammı olarak adlandırılmaktadır. Varlığı vergi aslının ödenmesindeki gecikmeye dolayısıyla vergi aslına bağlıdır(Yıldırım,2013:193).

Pişmanlık zammının hesaplanması, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için ayrı ayrı hesaplanır. Ödemenin normal olarak yapılabileceği son gün, aynı zamanda vade tarihidir. İşte pişmanlık zammının hesabında başlangıç tarihi olarak vergilerin vade tarihleri esas alınmaktadır(Özyer: 2015:1057).

Buna göre pişmanlık zammı;

$P = T * R * N$ formülü ile hesaplanır. Bu formüldeki;

T: Ödeme süresi geçmiş verginin miktarını

R: 6183 Sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranını,

N: Pişmanlıkla beyan edilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan verginin normal vade sonu ile ödendiği tarih arasındaki (ay kesri dahil) geçen ay sayısını ifade etmektedir.

Hesaplanan pişmanlık zammı, vergilerle birlikte tahakkuk fişinde gösterilir. Pişmanlık zammını tahakkuk üzerinde eksik veya fazla gösterilmesi halinde gerekli düzeltmeler idarece yerine getirilmesi gerekir. Eğer ödenen pişmanlık zammı eksik hesaplanmış ve mükellef de bunu zamanında ödemiş ve hatalı olduğu daha sonra ortaya çıkmış ise mükellefin kusur ve ihmali bulunmadığından dolayı 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'un 371.maddesinden faydalanmasına engel teşkil etmez(Yıldırım,2013:199).

Pişmanlık zammında ayı aşan kesirler tam ay olarak kabul edilmektedir. Gecikme faizi ve gecikme zammında ayı aşan kesirlerin gün hesaplaması usulüne geçmesine rağmen pişmanlık zammında uygulama değişikliğine gidilmemiştir. Mevcut haliyle ayı aşan ilk gün yapılan pişmanlık talebi ile son günde yapılan pişmanlık talebi için hesaplanan pişmanlık zammı değişmemektedir. Bu yönde bir uygulama pişmanlık kurumunun mükellefi teşvik eden yönü ile pek uyuşmamaktadır diyebiliriz(Yıldırım,2013:199).

Süresinde ödeme vadesi geçmeyen vergiler için pişmanlık zammı ödenmeyecektir. Mesela yıllık gelir vergisi ile ilgili olarak 25 Nisan tarihinde verilen pişmanlık beyannamesinin 2' inci taksit ödeme günü olan 31 Temmuz tarihinde ödeneceği için 2. Taksitde isabet eden tutar için pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır. Bu vergilerin pişmanlık zammından muaf tutularak vadesinde ödenmesi gerekir. Ayrıca önceden ödenmesi gereken vergi, geçici vergi şeklinde ödenmiş ise ve mükellef bu tutarları zamanında ödemiş ise bu tutarlar içinde pişmanlık zammı hesaplanmaz.

Örnek; 2010 yılına ilişkin gayrimenkul sermaye iradını Mart 2011 ayı içinde beyan etmeyen bir mükellefin, bu gelirini aynı yılın mayıs ayı içinde pişmanlık talebiyle beyan etmesi halinde tahakkuk eden vergiden mart taksiti için pişmanlık zammı hesaplanır. Çünkü GVK 'un 117. maddesi uyarınca Mart ayı içinde beyan edilmesi gereken gelir üzerinden tahakkuk eden vergilerin Mart ve Temmuz

aylarındaki taksitte ödenmesi gerekir. Bu nedenle henüz ödeme süresi geçmemiş olan Temmuz taksiti için pişmanlık zammı hesaplanmaz. Öte yandan birbirini etkileyen vergilerin fazla ödenen kısmının pişmanlık zammı hesaplanacak vergiden mahsup edilip edilmeyeceği konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Mesela kurum kazancının beyan edilmesi sırasında 5520 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK'un geçici 28' inci maddesine istinaden yararlanılan istisnanın fazla veya hatalı uygulanması nedeniyle kurumlar vergisinin noksan ancak buna bağlı olarak ertesi ayda muhtasar beyannamede fazla kurum stopaj vergisi ödenmesi halinde, fazla ödenen stopaj pişmanlıkla beyan edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmek suretiyle mi pişmanlık zammı hesaplanacaktır.

Kanaatimizce aralarında illiyet bulunmakla birlikte pişmanlık zammı uygulanmasında bu iki vergi dikkate alınmamalıdır. Çünkü kanunun lafzı hükmü ödeme süresi geçmiş vergi için pişmanlık zammı hesaplanmasını düzenlemektedir. Bu şekilde aralarında illiyet bulunan vergilere ilişkin olarak fazla ödenen verginin noksan tahakkuk ettirilen vergiden mahsup edilerek gecikme faizi hesaplanmasının gerekçesi gecikme faizinin hazineye zamanında intikal etmeyen bir verginin mükellef uhdesinde kalmasının bedeli olmasındandır. Ayrıca gecikme faizinde ay kesirleri hesaplamada dikkate alınmazken pişmanlık zammında tam ay sayılmaktadır.

Bununla birlikte vergi idaresi kurumlar vergisi beyannamesindeki hatanın muhtasar beyannamede kendiliğinden fazla ödemeyle sonuçlandığı gerekçesiyle fazladan ödenen stopajın pişmanlıkla beyan edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmek suretiyle pişmanlık zammı hesaplanması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir

Pişmanlık talepli beyan edilen verginin ödeme vadesi gelmemiş taksitleri pişmanlık zammının hesaplanmasında dikkate alınmaz(Özyer, 2015:1060).

Pişmanlıkla verilen beyannamede önceden tevkif suretiyle ödenmiş vergilerin mahsup edilecek vergi bulunması halinde yani kesinti (tevkifat) yapılmak suretiyle daha önceden ödenmiş vergiler varsa mükellef bunları önceden ödemiş sayılır. Dolayısıyla pişmanlık beyannamesindeki bilgilere göre tarh edilecek vergi miktarı üzerinden kesinti yapılmış vergilerin mahsup yapılması gerekir(Kızılot,2008:204).

Tecil- Terkin edilen KDV ye ilişkin pişmanlık zammının hesaplanmasında ise; Katma değer vergisi kanununun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kaydıyla satılan

malların katma değer vergisi alıcıdan tahsil edilmeksizin beyan edilmekte daha sonra tecil edilmekte ve ihracat gerçekleşince de terkin edilmektedir. İhracatçıdan tahsil edilmeyen ancak beyannamede süresinde beyan edilmeyen bu vergi pişmanlık zammının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Çünkü süresinde beyan edilmiş olsa bile bu verginin ödenmesi gerekmeyecektir. Hem yurt içi satışları hem de ihracat kayıtlı satışları olan bir mükellefin pişmanlıkla beyanname vermesi halinde, pişmanlık zammı ödenmesi gereken Katma Değer Vergisine göre değil, bu miktardan tecil – terkin edilmesi gereken verginin düşülmesinden sonra kalan ve fiilen ödenmesi gereken tutara uygulanır(Özyer, 2015:1061).

1.3.8. Ödemenin yapılması

Pişmanlık nedeniyle haber verilen vergi ve pişmanlık zammı, vergi borcunun normal ödeme usulüne tabidir. Mükellef dilekçe verme tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine ya da başka bir vergi dairesine doğrudan veya diğer ödeme kanalları ile ödeme yapabilir. Bilindiği gibi ödeme şekilleri 6183 sayılı Amme Alacakları Usul Kanunu da düzenlenmektedir. Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı bankalar aracılığıyla ödeme yapılabilir. Bu süre zarfında yapılacak mahsuben iade talepleri de süresinde yapılmış olur. Zor durum nedeniyle pişmanlık talebi sonrasında vergi miktarlarının taksitlendirilmesi 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 371.madde hükümlerinden yararlanmaya engel teşkil etmez. Mükellefin vadesinden önce ödeme yapması da pişmanlık zammını etkilemez. Pişmanlık zammının fazla hesaplanması halinde düzeltme hükümlerine göre normal tutarına getirilmesi gerekir(Yıldırım,2013:199).

İKİNCİ BÖLÜM

PIŞMANLIK VE ISLAH ŞARTLARININ YERİNE GETİRİLMESİNİN SONUÇLARI

2.1.Pişmanlık Şartlarının Yerine Getirilmesinin Sonuçları

Pişmanlık şartlarının yerine getirilmesinin sonuçları mükellef açısından ve idare açısından aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.Mükellef Açısından Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Sonuçları

Vergi mükelleflerince beyana dayalı vergilerde, vergi yasalarına karşı fiillerini kendilerince dilekçe ile ilgili makamlara bildiren vergi yükümlülerine vergi ziyayı cezası uygulanmamaktadır. Pişmanlık zammı uygulanmakla yetinilmektedir.

Beyannamelerinin kanuni süresinde verilmesi Vergi Usul Kanununun da mükellefin ödevleri içerisinde yer almaktadır. Beyannamelerin kanuni süresi bittikten sonra verilmesi sonucunda beyanname süresi içerisinde verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının re 'sen takdir edilir. Takdir edilen matrah üzerinden salınan vergilerde vergi ziyayı cezası uygulanmakta ve bu aşamada takdir olan matrahın yüksek oluşu hem cezalarda itirazın söz konusu olması nedeni ile uyuşmazlıklar çıkmakta ve yargı mercilerine intikal etmekte ve yıllarca uyuşmazlıklar sürmektedir(Kızılot,2008:197).

Bu durum zaman ve emek kaybına yol açmaktadır. Uyuşmazlığın pişmanlıkla çözümlenmesi sonucunda vergi yükümlüleri emek ve zaman kaybından kurtulmaktadır. Vergi mükellefleri bununla birlikte dava dilekçesinin oluşturulması mahkeme harçları giderleri ve açılan davanın olumsuz sonucu, uygulanacak cezalı işlemlerden kurtulmaktadır(Kızılot,2008:198).

Vergi yükümlüsü beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermemesi durumunda mükellefler adına önce iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmekte daha sonrada dönem matrahının re 'sen takdir olunan matrah üzerinden vergiye de vergi ziyayı cezası uygulanabilmektedir. İyi niyetli mükellefler bu durumda karşılaşılabilecekleri zararın telafisi zor olmaktadır(Kızılot,2008:198).

2.1.2. İdare Açısından Pişmanlık ve İslah Uygulamasının Sonuçları

Vergi mükellefleri ile uyumsuzluğun sona ermesi bakımından, mükellefin süresinde vermediği beyannameleri pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre vermesi ve vergileri de gecikme zammı ile birlikte ödemesi durumunda uyumsuzluklar idari aşamada çözüme kavuşmaktadır(Kızılot,2008:199).

Zaman kaybı ve bazı giderlerin önlenmesi durumundan bakıldığında ise idare bu uyumsuzluğu yargı aşamasında sürdürmesi sonucu yapacağı emek ve zaman kaybindan kurtulmakta alacağını masraf yapmadan almakta ve paranın zaman değerinden faydalanmaktadır(Kızılot,2008:199).

Takdir komisyonlarının iş yükü azaltılmaktadır. Zamanında verilmeyen beyannameler için vergi dairelerince takdir komisyonlarına sevk edilmek suretiyle vergi matrahının komisyon tarafından tarh edilmesi yoluna gitmektedir. Takdir komisyonları, takdire sevk edilen ve bunun sonucunda istenen matrahı belli ölçü, değer ve araştırmalara göre takdir yapmakta ve kararın dayanağı olan hususları gerekçeli olarak belirtmek zorundadır. Bu durum da vergi mükelleflerince uyumsuzluklara sebebiyet vermekte ve yargı aşamasına geçmesine neden olmaktadır(Kızılot,2008:199).

Verginin tahsil edilmesi bakımından pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi idaresinin beklide hiç tahsil edemeyeceği bir vergiyi tahsil etmesini sağlamaktadır.

İdare ve vergi mükellefleri ilişkileri bakımından idare pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükelleflere bir anlamda hoşgörü göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri matrahları ve buna ilişkin vergileri cezasız olarak ödemelerine imkan sağlamaktadır.

2.2.Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Koşulları

Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Koşulları Beyannamenin 15 gün sürede verilmesi, pişmanlık zammının süresi içerisinde ödenmesine bağlıdır.

2.2.1.Beyannamenin 15 Günlük Sürede Verilmesi

Mükelleflerin pişmanlık talepleri kabul edilmiş olması durumunda haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde beyannamesini vermesi gerekmektedir. Buna göre, mükellefin talebine rağmen on beş günlük süre içerisinde beyannamesini vermemesi halinde pişmanlık hükümlerinden faydalanmasına olanak kalmamaktadır.

Mükelleflerin 15 günlük süre bitiminden sonra beyannamesini vermiş olması da durumu değiştirmeyecektir(Kızılot,2008:196).

Bu durumda mükellef beyannamesini vermeyen mükellefler listesine alınır ve çağrı, re ‘sen takdir gibi işlemlere başvurulur. Gerekli görülürse vergi incelemesine sevk edilir.

2.2.2.Ödeme Süresi Geçen ile Pişmanlık Zammının Süresinde Ödenmemesi

Mükellefin beyanı üzerinden tarh edilen vergilerden ödeme süresi geçmiş bulunanlarla pişmanlık zammının haber verme tarihinden itibaren on beş gün içerisinde tamamen ödenmemesi durumunda, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle böyle bir durumun varlığı durumunda, daha önce beyan üzerinden ve tahakkuk fişi esasına göre yapılmış tarhiyat terkin edilecek; fakat aynı beyanname üzerinden ihbarname ve cezalı tarhiyat işlemi yapılacaktır. Ayrıca dönem matrahı re ‘sen takdir için ilgili takdir komisyonuna gönderilebileceği gibi gerekli görülmesi halinde vergi incelemesi yoluna da gidilebilir.

Vergi daireleri işlem yönergelerinin 87.maddesinde açıklandığı üzere; *“süresinde beyanname verilmesinden sonra gerek bu beyannameye ek olarak pişmanlık talebi ile gerekse kendiliğinden verilen beyannameler için usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.”*

Kendiliğinden verilen beyannameye istinaden ödenecek vergi için Vergi Usul Kanununun 341 ve344.maddeleri göz alınarak %50 oranında ceza kesilmesi gerekmektedir. Öte yandan tahakkuk eden vergiye ilişkin gecikme faizinin de hesaplanması gerektiği unutulmamalıdır. Ancak kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen ve matrah azaltıcı nitelikte olan ek beyannameler için hiç bir işlem yapılmaksızın incelemeye sevk edilecek ve inceleme sonucuna göre işlem yapılacaktır.

Uygulamada genelde Pişmanlıkla verilen ve süresinde ödenmeyen vergiler için gelir idaresi pişmanlığı iptal etmekte ve %50 vergi zıyaı cezası uygulamaktadır.

Örneğin; 2018 Aralık dönemi Katma Değer Vergisi Beyannamesini vermeyi unutan bir mükellefin bunu 12 Nisan 2019 tarihinde fark ettiğini ve 14 Nisan 2019

tarihinde pişmanlıkla bu beyannameyi verdiğini ve bu beyanından dolayı da 10.000,00 TL Katma Değer Vergisi ve aylık %2 pişmanlık zammı çıktığını varsaydığımızda.30 Nisan 2019 tarihinde toplam pişmanlık zammı ile birlikte 10.000,00+600,00 TL 10.600,00 TL ödemesinin olduğunu ve bununda 30 Nisan 2019 tarihinde ödemesinin yapılmadığını, ancak 02 Mayıs 2019 tarihinde ödemenin yapıldığını varsaydığımız da; Vergi idaresi yatırılacak olan parayı gecikme zammı ile beraber tahsil edecek ve mükellef adına da 5.000,00 TL tutarında vergi ziyai cezası kesip mükellefe tebliğ edilecektir.

Yine verilen örnekte Katma Değer Vergisi hiç verilmediği için; beyannameyi internet üzerinden süresinde verilmemesinden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Özel usulsüzlük cezası da mükellefiyetin sınıfına göre değişmektedir. Beyanname süresinde verilmiş ancak eksik beyan olduğu tespit edildiği için ek beyanname verilmiş olsaydı özel usulsüzlük cezası kesilmesine gerek yoktur.

Danıştay 4.üncü dairesinin 24.09.1966 tarih ve E.1962/4957, K1966/3544 sayılı kararında pişmanlıkla beyanname verilmesi durumunda, pişmanlık hükümlerinin yerine getirilmemesi halinin re 'sen takdiri gerektirdiği belirtilmiştir(Kızılot,2008:197).

2.2.3.Pişmanlık Talebinden Vazgeçilmesi veya Talebin Ret Edilmesi Hali

Mükellefin pişmanlık talepli dilekçeyi verdikten sonra süresinde ödeme yapmaması gibi nedenlerle pişmanlık şartlarına uymaması, pişmanlık hükümlerinden yararlanmayacağını belirtmesi veya vergi idaresince pişmanlık şartlarını taşımadığının anlaşılması nedeniyle talebinin reddi halinde mükellefin dilekçesi ekinde verdiği beyanname kanuni süresinden sonra verilmiş beyanname olarak dikkate alınır. VUK ' un 344. maddesinin son fıkrası uyarınca % 50 oranında vergi ziyai cezası kesilerek ceza için ihbarname düzenlenir. Ancak VUK' un 378.maddesinde yer alan "*mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*" hükmü uyarınca beyan ettikleri vergi tahakkuk etmiş sayılır ve tahakkuk eden verginin süresince ödenmemesi halinde ödeme emriyle takibi gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

3.1. Pişmanlık ve Islah Uygulaması ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar

Pişmanlık ve Islah uygulamasında özellik arz eden durumlar alt başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

3.1.1. Pişmanlık Talepli Dilekçesine İhtirazı Kayıt Konulması

Vergi usul kanunda pişmanlık talebinin yanı sıra ihtirazı kayıtlı dava açma hakkının kullanılmasına engel bir hüküm bulunmamakla birlikte cezayı gerektiren bir fiilini kendiliğinden haber veren mükellefin olayı dava konusu etmesi pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bağdaşmaz(Özyer, 2015:1047).

Danıştay yedinci dairesi ihtirazı kayıt konularak pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden tarh edilen vergiye karşı açılan davada; pişmanlık müessesesinin anlamı;

“Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi. Kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığın farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu bu durum, ceza hukukundan vergi ceza hukukuna geçen ‘faal nedamet halinden başka bir şey değildir. Hukuk düzeninde ‘nedamet’ duygusunun sonuç doğurabilmesi koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz.” şeklinde değerlendirildikten sonra ihtirazı kayıt konusunda ise şu ifadelere yer vermiştir.

İhtirazı kayıt; Vergi daireleri işlem yönergelerinin 58.maddesinde de belirtildiği üzere, *“mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı*

tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesidir. Yani; beyannameye konulan ihtirazi kayıt', beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, vergi usul kanununun anılan 371.maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak, maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerli kabulüne olanak yoktur.

Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde getirilen pişmanlık müessesesi ile “mükellefler için vergi ödevi olan işlemlerin herhangi bir biçimde hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyanına neden olunması durumunda ilgili vergi mükellefine yeni bir fırsat tanınarak, kimi koşullarla, ceza uygulamasından vazgeçilmekte ve böylece, vergi mükelleflerini vergi ziyanına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek, vergi verimliliğinin korunmaya çalışıldığı; kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisinin, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olması olduğu; burada kastedilenin mükellefin dıştan gelen herhangi bir korku baskı veya tehdit olmaksızın yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığın farkına kendiliğinden vararak dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç istek ve istenci ile hareket etmesi olduğu mükellefin içinde bulunduğu bu durumun, ceza hukukundan vergi ceza hukukuna geçen faal nedamet halinden başka bir şey olmadığı, hukuk düzeninde nedamet duygusunun sonuç doğurabilmesi için koşulsuz olması gerektiği hiç kimsenin, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışının, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamayacağı oysa ihtirazi kaydın vergi daireleri işlem yönergelerinin 58. Maddesinde de belirtildiği üzere mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesi olduğu bu anlamda vergi usul kanunun anılan 371. Maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık

müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı şirketin beyannameye koymuş olduğu ihtirazı kaydın geçerli olduğunun kabul edilemeyeceği bu bakımdan davacı şirketin söz konusu 371.madde hükmünden yararlanmak talebiyle vermiş olduğu beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkukuna karşı açılan davanın vergi usul kanununun 378.maddesinin ikinci fıkrasının mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca incelemeksizin reddinin icap ettiği''

Gibi kararların yanında Vergi Usul Kanununun 371. maddesi hükümlerine göre pişmanlıkla verilecek beyannameye ihtirazı kayıt konamayacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gerekçesi ile bu görüşü savunanlarda vardır(Özyer, 2015:1050).

3.1.2.Yeminli Mali Müşavirlerin Raporları Karşısında Pişmanlık Uygulaması

Yeminli mali müşavir raporuyla katma değer vergisi iadesi alan mükelleflerin iade taleplerine ilişkin olarak düzenlenen YMM raporlarında mükellefin iadesini talep ettiği miktarın uygun bulunmaması halinde veya YMM tarafından düzenlenen tam tasdik raporlarında gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah arttırıcı olarak tespit edilen hususlarla ilgili olarak pişmanlık hükümlerinin uygulanması, cezayı gerektiren fiilin haber verilmesine ilişkin süre açısından önem taşımaktadır(Özyer, 2015:1061).

Birincisi YMM tarafından düzenlenen rapor KDV iadesine ilişkin ikincil mevzuatta vergi inceleme raporu gibi değerlendirilmekle birlikte Vergi Usul Kanunu açısından vergi inceleme raporu sayılamaz. Bu nedenle pişmanlık hükümleri açısından da YMM tarafından yapılan inceleme, mükellef nezdinde yapılan bir inceleme olarak değerlendirilemez. Bunun neticesinde YMM raporunu düzenlemeden veya vergi dairesine teslim etmeden önce mükellefin pişmanlık talebinin engellemesi söz konusu olmaz(Özyer, 2015:1061).

Ancak YMM raporunun düzenlenerek vergi dairesine teslim edilmesinden sonra ne zamana kadar pişmanlık dilekçesinin verileceği konusunda bir açıklık bulunmamakla birlikte YMM raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği ana kadar pişmanlık talebi kabul edilmelidir (Özyer, 2015:1062).

VUK'un 378. maddesi uyarınca; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağı hükmü

uyarınca, pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk eden verginin tahsilinde yasaya aykırılık bulunmadığı. Çünkü mükellef kendi beyanına bağlı olduğu gibi vergi incelemesinde de zaten mükellefin beyan ettiği vergi mahsup edilerek bir tarhiyat yapılacaktır.

3.1.3.Pişmanlıkla Kanuni Süresinden Sonra Verilen Kira Beyannameleri

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21.maddesine göre; *“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 (*) (4842 sayılı Kanununun 16'ncı maddesiyle Kanuni had olarak belirlenmiştir. Yürürlük; 24.4.2003; Geçerlilik; 1.1.2003) lirası gelir vergisinden müstesnadır.(**) (305 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için 5.400 TL) İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.”* Görüldüğü gibi konutlardan elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, kanunda öngörülen mesken kira gelirlerine uygulanan istisnasından yararlanılması söz konusu değildir. Ancak mükellefler idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri ancak eksik beyan ettikleri gelirleri için Vergi Usul Kanununun 371.maddesi hükümlerine göre pişmanlıkla beyan etmeleri halinde mesken kira gelirlerine uygulanan istisnasından faydalanmaya devam ederler. Bu mükellefler açısından sadece pişmanlık zammı hesaplanır.

3.1.4.Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Zarar veya Matrahsız Olması

Vergi beyannamelerinin normal süresinde vergi dairesine verilmesi halinde vergiye tabi bir matrah olabileceği gibi hiç matrah gösterilmeyebilir. Hatta yapılan hesaplamalar sonucunda zarar beyan edilmesi de mümkündür. Pişmanlık ve ıslah uygulamasında da beyannameye vergiye tabi bir matrah gösterilmesi halinde buraya kadar anlatılanlar, bir problem oluşturmadan uygulanır. Pişmanlıkla verilen beyannameye zarar beyan edilmesi ya da matrah gösterilmemesi veya indirim ve mahsuplarla ödenecek verginin bulunmaması hallerinde 371.madde hükmünün uygulanıp uygulanamayacağı hakkında vergi idaresi ve Danıştay farklı görüşler ortaya koymaktadır.

Vergi İdaresinin görüşü; Vergi dairelerinde hali hazırda sürdürülen uygulamada, burada özellikleri sıralanan şekilde bir beyanname verilmesi halinde pişmanlık talebinin kabulüne engel bir sebebin var olduğu kabulüne göre işlem yapılmaktadır. Bu duruma göre : “ *Pişmanlık talebiyle verilen beyanname zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması hallerinde pişmanlık talebi kabul edilmez.*” Vergi daireleri işlem yönergesi madde 39/5-c maddesine göre (Yıldırım,2013:220).

Maliye bakanlığı yayımladığı bir genel tebliğde kanuni süresinde verilmeyip daha sonra pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerin durumunu ayrıca düzenlemektedir. Buna göre ilgili beyannameler, şartları yerine getirildiği takdirde pişmanlık talepleri geçerli sayılarak işleme tabi tutulacaktır; ancak bunlarda zarar beyanı veya mahsuplar gibi çeşitli nedenlerle ödenecek vergi bulunmazsa pişmanlık talebi kabul edilmez. Bu şekilde olan beyannamelere ‘1.derece 2 kat usulsüzlük’ cezası kesilir. Gerek görülürse bunlar için inceleme başlatılır. Başka bir genel tebliğde, pişmanlıkla verilen beyanname indirimler veya mahsuplarla vergiye tabi bir gelirin kalmaması, matrah gösterilmemesi veya zarar bildirilmesi hallerinde 371. maddenin uygulanmasını gerektiren bir durumun olmaması nedeniyle pişmanlık talebinin kabul edilemeyeceği ve matrahın takdir komisyonunca belirleneceği belirtilir. Takdir komisyonu da bir matrah tespit edememişse bu defa süresinde beyanname vermeme gerekçesiyle mükellefe Vergi Usul Kanununun, 352.maddesine göre iki kat usulsüzlük cezası kesilir(Yıldırım,2013:221).

Genel tebliğler dışında verilen özeldeler de aynı yönde görüşlere yer verilmektedir. Pişmanlık beyannamesinde yapılan mahsup ve indirimlerle ödenecek bir vergi hesaplanmaması halinde bir başka tevkifat ya da vergi alınabilen hallerde özgü olarak bu beyannamenin pişmanlık ve ıslaktan yararlanması kabul edilmektedir.

Bilindiği gibi katma değer vergisinde gerçek usule tabi mükelleflerin, ilgili vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri olmasa da bu döneme ait Katma Değer Vergisi beyannamesini matrah göstermeden vermeleri gerekir. Böyle bir beyannamenin, kanuni süresinden sonra pişmanlık talebiyle verilmesi halinde bu başvuru geçerli kabul edilmektedir.

Danıştay'ın Görüşü; Danıştay'ın konu hakkındaki kararlarına bakıldığında vergi idaresiyle aynı görüşü taşımadığı anlaşılmaktadır. Birçok karar örneğinde zarar beyan edilen ya da matrah gösterilmeyen beyannamelerin pişmanlıkla verilmesinde kanuna aykırı bir durum olmadığı ve mükellefin 371. maddeden yararlandırılması gerektiği belirtilmektedir. Danıştay kararlarında genel olarak, bu durumdaki mükelleflerin pişmanlık taleplerinin kabul edilmesi gerektiği ve başka bir takdir sebebi yoksa sırf bu nedenle takdire gidilemeyeceği açık ve net olarak ifade edilmektedir(Yıldırım,2013:223).

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yazılı pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi kanunlarına aykırı kasıtlı veya hatalı davranışlarını dilekçe ile birlikte kendiliğinden vergi idaresine haber verenlere uygulanacak olan kuralları içermekte olup bunların arasında, pişmanlık hükümlerinden, sadece beyannamelerinde matrah gösteren yükümlülerin faydalanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır (Yıldırım,2013:223).

Diğer taraftan, vergi matrahı göstererek beyanname veren vergi mükellefleri ile zarar beyan eden veya matrahsız beyanda bulunan vergi mükellefleri arasında herhangi bir fark yoktur. Bu üç halden herhangi birisi kapsamında, verilecek beyannamelerin, bu üç halden herhangi birini içerecek şekilde haber verilmesi halinde pişmanlık hükümlerinden faydalanması kanunen mümkün ve geçerlidir. Önemli olan bu hususun beyannamede gösterilen durumun gerçeğe uygun olmasıdır.

İyiniyetli durumunu kendiliğinden ilgili mercie haber verdiğinin anlaşılmakta olduğu, kanunen mümkün mahsup ve indirimlerin uygulanması sonucu ödenecek vergi kalmaması halinin ise pişmanlık hükümlerinden istifadeye mani bir sebep yoktur.

Asıl amaç pişman olan, vergi mükelleflerini vergilemede uyuma sağlamaktır. Kanunda pişmanlık hükümlerinden sadece kazançlı beyanname veren yükümlülerin faydalanacağına dair bir hükümde yoktur. Pişman olma durumu, kazançlı beyanname veren yükümlü ile zarar beyan eden veya asgari geçim indiriminin altında gelir elde ettiğini bildiren yükümlü arasında herhangi bir fark yoktur. Aynı subjektif durumda olan yükümlülerin aynı hükümlerden faydalanması, kanun önünde eşitlik ilkesi gereğidir(Yıldırım,2013:225).

Pişmanlık Müessesesinin amacı; Pişmanlık duyan mükellefleri, korumak olup yasada pişmanlık hükümlerinden sadece vergi beyan eden mükelleflerin yararlanacağına dair bir hüküm yoktur.

Bu konuda Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kararları da bulunmaktadır:

“(...) bu maddeye müsteniden yapılan beyan normal kanuni süresinde yapılmış olur, aksi takdirde bu madde ile vergi ziyanının çeşitli cezai neticelerinin ortadan kalkması keyfiyeti ve maddenin sebebi sevki kalmaz. Pişmanlık yoluyla verilen beyannamede zarar gösterilmiş olması durumunda bu bakımdan herhangi bir değişiklik yapmaz, bilakis aynı maddenin 4 ve 5’inci bentlerindeki ödeme şartları kendiliğinden tahakkuk etmiş olur(...)”

Kanaatimizce ilgili kanun maddesinin lafzına bakılarak bir noktaya ulaşmak daha uygun görülmektedir. Kanundaki ifade aynen şu şekildedir: ” vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi” kanundan anlaşıldığı üzere pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak için vergi ziyayı fiilinin haber verilmesi esas alınmaktadır. Ayrıca zarar beyanı veya mahsuplar gibi çeşitli nedenlerle ödenecek vergi bulunmazsa pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceğine yönelik hiçbir ifade yer almamaktadır. Bu yönde bir kabul 371.maddenin getiriliş amacına da aykırı görülmektedir(Yıldırım,2013:226).

Vergi idaresinin bu yönde bir uygulama yapılmasının altında yatan sebebin, pişmanlık ve ıslah kurumunun kötüye kullanılmasını önlemek olduğu düşünülebilir. Ancak bu endişede kanaatimizce yersizdir. Zira idare, bir kötüye kullanımın olup olmadığını tespit edebilecek yetki ve donanıma sahiptir. Ayrıca idarenin verdiği özelgeler içerisinde zarar ve mahsup nedeniyle ödenecek vergi bulunmaması hallerine hiç değinilmeden pişmanlıktan yararlandırma yönünde görüş belirtildiği de vakidir.

Nihayetinde bu tartışmalı durumun bizzat kanun koyucu tarafından Danıştay’ın kararlarına uygun şekilde açık ve net olarak düzenlenmesi ve böylelikle kanuna dayanmayan mevcut uygulamanın bir an önce sonlandırılması gerekmektedir.

3.1.5. Zirai Kazançlarda Pişmanlık ve İslah

Zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesi kapsamında pişmanlık ve ıslah açısından özellik arz eden bir durum, maliye bakanlığına özel ödeme zamanları tayin etme konusunda verilen yetkiyle alakalıdır. Kanunda, gelirlerinin büyük kısmı zirai kazançlardan oluşan mükelleflerle ilgili olarak belli üretim bölgelerine ve ziraat ürünlerine göre, bakanlık tarafından özel ödeme zamanları belirleneceği hükme bağlanmaktadır. Bakanlık da yayımladığı bir genel tebliğle toplam kazanç ve iratları içinde asgari %75 oranında zirai kazanç elde eden çiftçiler için özel ödeme zamanı olarak mart ve temmuz ayları yerine kasım ve aralık aylarını belirlemiştir (Yıldırım,2013:235).

Bu kapsamdaki bir çiftçinin gelir vergisi beyannamesini, ertesi takvim yılının mart ayında 25.günün akşamına kadar vermesi gerekir. Kanuni süresinde verilmeyen böyle bir beyannamenin özel ödeme süreleri başlamadan önce (örneğin haziran ayında) pişmanlık talebiyle verilmesi halinde başvurunun kabul edilmemesi için herhangi bir sebep yoktur. Bu durumda, beyannamede tahakkuk ettirilen vergilerin vadeleri gelmediği için ayrıca pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır. Hatta on beş günlük müsamaha süresi içinde vergi borcunun ödenmesi de istenemeyecektir. Mükellefe bu kapsamda beyannamesini kanuni süresinde vermediği gerekçesiyle sadece 1. Derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilebilir(Yıldırım,2013:235).

3.1.6. Pişmanlık Talebinin On Beş Günlük Süresinin Tatil Gününde Bitmesi

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükellefe tanınan on beş günlük sürenin, VUK'un 18/1 maddesi hükmüne göre, başvuru yapılan günü takip eden günden itibaren başlayıp on beşinci günün mesai saati sonunda biteceğine daha önce değinilmişti. Pişmanlıktan yararlanma süresi hakkında, son günün resmi tatil gününe rastlaması halinde tartışmalı bir uygulama yapılmaktadır. Resmi tatiller sürelere dahil olmakla beraber kural olarak, son günün resmi tatile rastlaması durumunda süre, bunu takip eden ilk iş günü mesai saati sonuna kadar uzamaktadır. VUK'un 18/4 maddesi bu açık hükme rağmen pişmanlıktan yararlanma süresinde son günün, resmi tatile rastladığı durumlarda, süre uzatma söz konusu olmamaktadır. Bunun hukuki dayanağı olarak da Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 378 Seri Numaralı Tahsilat genel

tebliğ gösterilmektedir. Bu Tebliğde gecikme zammının hesaplanması hakkında birtakım bilgiler verilmektedir. Tebliğin konumuzla bağlantılı olduğu kabul edilen düzenlemesi şu şekildedir(Yıldırım,2013:236).

Gecikme Zammı Tatbikinde Sürelerin Hesaplanması;

“Herhangi bir sürenin son gününün resmi tatile rastladığından söz edilebilmesi için o sürenin, vergi kanunlarında ya da amme alacağının doğmasına neden olan özel kanunlarda yer alması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödeme süresinin son günü olan vade tarihinin tatile rastlaması halinde süre, tatili takip eden ilk iş günününün tatil saati sonuna kadar uzamaktadır. Bunun dışında gecikme zammı hesaplanması sırasında vade tarihini izleyen aylardan herhangi birinde vade tarihine tekabül eden günün tatile rastlaması hesabı etkilememekte, başka bir anlatımla sürenin uzadığını kabul etmeye imkân bulunmamaktadır.”

Buradaki ifadelerden hareketle, pişmanlık beyannameleri için kanunla belirlenmiş bir vade tarihinin olmaması ve ödeme süresinin istenilen tarihe denk getirilmesinin mümkün olması gerekçe gösterilerek son günün tatile rastlaması halinde pişmanlıktan yararlanma süresinin uzatılması uygun görülmemiştir. Hatta ödeme süresinin istenilen tarihlere getirilebilmesine imkan vermeyen bu uygulamanın kanunun getiriliş amacına da uygun düştüğü savunulmaktadır(Yıldırım,2013:199).

Uygulamanın mevcut haliyle hem kanuni bir dayanaktan yoksun olduğu hem de hakkaniyete uygun olmadığını belirtmek zorundayız. Bu konudaki gerekçelerimizi şu şekilde sıralayabiliriz.

Bir kere dayanak olarak gösterilen genel tebliğ, gecikme zammı hakkında düzenleme getirmektedir. Pişmanlık zammının hesap edilmesinde ayı aşan kesirlerin ay olarak kabul edilmesi örneğindeki idare lehine uygulamanın bir benzeri burada da sürülmektedir. Bilindiği gibi gecikme faizi ve gecikme zammında ayı aşan kesirler gün gün hesaplanmasına rağmen pişmanlık zammı hala aynı şekilde hesaplanmaktadır. Buna gerekçe olarak pişmanlık zammının sadece oran bakımından gecikme zammına bağlandığı ve bu nedenle gecikme zammının hesabına ilişkin esasların burada kıyasla uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Bu tespit doğru kabul ediliyorsa o zaman ilgili genel tebliğde getirilen düzenlemenin VUK’un 18/4 maddesi hükmündeki genel kuralın uygulanmasını da engellememesi

bir zarurettir. Pişmanlıktan yararlanma süresinde kanunla belirlenmiş bir vade tarihinin olmamasından söz edilmesi ayrı bir eleştiri söz konusudur. Kanun lafzına bakıldığında 18. maddede “*vergi kanunlarındaki süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır*” şeklinde genel bir ifadenin kullanıldığı ve bunun da kanunla belirlenmiş bir vadeye dair özel bir hüküm getirmediği görülmektedir. Ayrıca burada, normlar hiyerarşisi bakımından açık bir ihlal yapıldığı da ortadadır. Genel nitelikte bir kanun hükmü, bakanlığın bir genel tebliğiyle, pişmanlık ve ıslah aleyhine, daraltıcı şekilde yorumlanmakta ve buna göre uygulama getirilmektedir. Bu durum, aynı zamanda kanunilik ilkesinin de çiğnenmesi anlamına gelmektedir. Burada VUK’un 371. Madde de getirilen on beş günlük sürenin hukuki niteliğinin de ayrı bir önem taşıdığını belirtmeliyiz. Hukuki niteliğine göre bu süre, müsamaha sürelerine örnek olarak gösterilir. Kanunda gösterilen süre içinde belirli işlemlerin yerine getirilmesinin gerekli olması ve süreye uyulmaması halinde pişmanlıktan yararlanma hakkının düşmesi, bu süreyi hak düşürücü sürelerle de yaklaştırmaktadır. Hukuken bu kadar önem atfedilen bir sürenin oldukça basit sayılabilecek gerekçelerle kısıtlanabilir olmasının bizi, aynı zamanda bir mükellef hakkından yararlanmanın da kısıtlanmasıyla aynı sonuca götürdüğü unutulmamalıdır. Belirtilen tüm bu sebeplerle genel tebliğin idare lehine hüküm getirdiği ancak bunun kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme olduğu önemle belirtilmelidir. Buna göre sürelerin hesaplanmasına ilişkin kanunda kabul edilen genel ilkenin, olduğu gibi burada da kabul edilmesi en doğru yol olacaktır.

3.1.7. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinde Veraset ve İntikal Vergisinde Durum

Pişmanlık ve ıslah hükümleri 371.madde kapsamında kabul edilen diğer vergilerle kıyaslandığında veraset ve intikal vergisi açısından oldukça kısıtlı bir uygulama alanına sahiptir. Bilindiği üzere, bu verginin hesaplanmasında ilk ve son tarhiyat şeklinde iki tarh işlemi yapılmaktadır. Mükellefler verginin konusuna giren mallara ilişkin olarak ilk tarhiyattaki değerlendirme işlemi, kanunun 10. maddesinde (ticari sermaye, esham, tahvilat gibi) sıralanan değerlendirme ölçülerini kullanarak, bu kapsamda olmayan mallarıysa VUK’un servet değerlemeye ilişkin hükümlerine göre değerler ve beyannamelerinde gösterirler. Vergi dairesi de, beyan edilen bu mallara ilişkin olarak VUK’un hükümlerine göre son tarhiyatı gerçekleştirir. Pişmanlık ve ıslah açısından özellik taşıyan konu, bu vergide vergi ziyanının meydana gelişle

ilgilidir. Veraset ve intikal vergisi mükellefiyetlerinde tahakkuk işleminin yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak on beş gün beklenmesi gerekmektedir. Vergi beyanı bu süre içinde verildiği takdirde vergi ziyayı meydana gelmemiş olur. Başka bir ifadeyle vergi beyannamesinin hiç verilmemiş olması halinde bir vergi ziyayı oluşmamış sayıldığından pişmanlık ve ıslahın bu aşamada uygulanması mümkün gözükmemektedir(Yıldırım,2013:241).

Bu sürede beyanname verilmediği takdirde mükellefe ek beyan süresi olarak ikinci defa on beş günlük bir süre verilir ve bu durum kendisine tebliğ edilir. Bu süre içinde de beyanname verilmezse vergi ziyayı doğmuş olur. Vergi dairesi, re ‘sen matrah takdiri yoluna gitmek zorunda kalır. İkinci olarak verilen süreden sonrada idarenin durumdan haberdar olmama şartının ortadan kalkması sebebiyle pişmanlıkla beyanname verilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira bu durumdaki bir mükellefin beyanname vermediği artık idarenin bilgisi dahilinde sayılmaktadır. Sonuç olarak veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasının, sadece zamanında verilmiş beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesiyle sınırlı olarak mümkün olduğu söylenebilir(Yıldırım,2013:242).

3.1.8. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasındaki Etkisi

Her yıl mayıs ayında yıllık beyannamesini vermemiş olan mükelleflerin listesi çıkarılır. Uygulamada gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu listelerde ağırlık teşkil ettiği söylenebilir. Listede yazılı mükelleflerin beyanname vermemesini haklı kılacak bir nedenin olup olmadığı araştırılır. Haklı bir nedeni olanlar listeden çıkarılır. Haklı bir nedeni olmadığının tespit edilenler için kural olarak takdir komisyonuna sevk işleminin yapılması gerekir. Ancak takdire sevk işlemi yapılmadan önce bunların bilinen en son iş ve ikametgah adreslerine tebligat kanununa göre beyana çağrı mektubu gönderilmesi gerekir. Tebligat yapıldığı tarihten itibaren bir ay beklenir.

Beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmasında, konu hakkında takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamış ya da mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla bir engel gözükmemektedir. Beyana çağrı mektubunu alan mükellefin,

pişmanlıktan yararlanmak gibi bir düşüncesi varsa vakit kaybetmeksizin pişmanlık talebiyle beyanname vermesi yapılması gereken en uygun işlemdir. Zira beyana çağrı mektubunun tespitinden itibaren on beş gün içinde beyannamenin verilmemesi durumunda vergi dairesinin takdire veya incelemeye sevk işlemini yapması öngörülmektedir.

Vergi idaresinin mevcut uygulaması bu şekilde olmakla birlikte beyana çağrı mektuplarının pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmaya engel olacağına ilişkin olan çeşitli Danıştay kararlarına ve Maliye Bakanlığı özelgelerine rastlanılmaktadır.

Doktrinde, beyana çağrı mektubundan sonra yapılacak pişmanlık taleplerinin kabul edilmesine ilişkin ciddi eleştiriler getirilmektedir. Burada kanun koyucunun mükellefin kendiliğinden durumu haber vermesini temin etmeye çalıştığı bilinmektedir (Yıldırım,2013:240).

Vergi Usul Kanununun ilgili maddesindeki ‘*kendiliğinden*’ haber verme şartının ihlal edildiği ortadayken uygulamanın bu şekilde sürdürülmesi, maddenin getirilişindeki ıslah amacına da aykırıdır. Hatta çağrı mektubunun pişmanlık talebine engel olmadığını bilen bir mükellefin ilerleyen dönemlerde bunu kötüye kullanmayacağını, bunu bir alışkanlık haline getirmeyeceğini kim taahhüt edebilir (Yıldırım,2013:240).

Gelir idaresi Başkanlığı, son yıllarda teknolojik altyapısında yaptığı büyük yatırımlar sayesinde vergi mükelleflerine ait verileri daha rahat takip edebilir hale gelmiştir. Bununla bağlantılı olarak da toplanan verilerin değerlendirilmesi ve tutarlı görünmeyen durumların ortaya çıkarılması, oluşturulan veri ambarıyla kolaylıkla yapılabilmektedir. Gelinen noktada, tespit edilen hataların ve idare açısından şüphe uyandıran durumların mükellefle paylaşılma ihtiyacı da görülünce gelir idaresi, son yıllarda gönüllü uyum projeleri yürütmeye başlamıştır. Konut kredileriyle müteahhit beyanları, tapu kayıtları, motorlu taşıtlar sürücü kursları, işyeri kira ödemeleri gibi belirli işlem ve mükellef grupları bu projeler kapsamına alınarak beyannameler üzerinde çapraz kontroller yapılmakta ve tespit edilen uyumsuz durumlar mükellefe bildirilmektedir. Bu durum karşısında yaptığı açıklamalar yetersiz bulunan mükellefler ise vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Beyana çağrı mektuplarının pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel olup olmayacağı konusunda yukarıda tartışılan konular burada da akla gelmektedir. Bir proje kapsamında olması dışında

gönüllü uyum uygulanmasının da temel noktalarda beyana çağrı mektuplarındakine paralel bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır. Bu anlamda projeler kapsamında bilgi toplama ve değerlendirme birimince elde edilen verilerin de pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel teşkil edecek derecede somut bilgiler içermesi halinde kanaatimizce mükellefin pişmanlık talebinin reddedilmesi gerekmektedir(Yıldırım,2013:241).

3.1.9.Mücbir Sebep veya Zor Durumda Pişmanlıkla Beyanname Verilmesi

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre pişmanlık müessesesi, özünde vergi ziyayı yaratan ve vergi dairesinin bilgisine girmemiş bir fiilli yetkili mercilere bildirilmesi şeklinde, uygulanan düzenlemedir(Yıldırım,2013:217).

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 13 ve 15. maddelerinde mücbir sebeple ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Buna göre 13 maddede;

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

15. Maddesinde de “13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır.”

Yukarıda da belirtildiği gibi mücbir sebepler vergi ödevinden herhangi birisinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık, ağır kaza ve tutukluluk hali, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler insan iradesi

dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması halidir. Söz konusu mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Bu nedenle mücbir sebep hali sona eren mükelleflerin beyannamelerini mücbir sebep hali sona erdikten sonra vermeleri halinde ziyayı uğratılan bu vergiler için pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerin kabul edilmesi gerekir. Ayrıca mücbir sebep halinin doğması nedeniyle kalan sürede duracak ve mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra kalan süre içinde beyanname verilebilecek ödemesi yapılacaktır(Yıldırım,2013:217).

Zor durumun değerlendirilmesi ise tamamen idarenin takdirine bağlı olduğundan; pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanması bakımından fazlaca önem taşımamaktadır. Çünkü verilecek süre her durumda 15 günü geçmeyeceği için, mükellefler zor durumda kalmadıkça bu yola başvurmamaktadırlar. Bu konuda Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta Danıştay 4. Dairesinin 22.02.1981 tarih ve E. 1982/1748 K1982/198 Sayılı Kararında; Beyannamesini pişmanlıkla veren bir mükellefin, belirlenen 15 günlük süre içinde vergilerini ödeyememesinin, çok zor durumda olmasından ileri geldiğinin anlaşılması durumunda re 'sen takdir yoluyla tarhiyat yapılamaz demiştir (Kızılot,2008:208).

3.1.10.Pişmanlık Ve Islah Talebinde Bulunan Mükellefin Ölmesi

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunan mükellef koşulları kısmen ya da tamamen yerine getirmeden ölebilir. Ölüm anı pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten hemen sonra rastlayabileceği gibi, beyannamenin verilip gerekli verginin ödenmesinden önceye de rastlayabilir.

Bilindiği gibi ölüm durumuyla, murisin (ölenin) fiiline bağlı cezaları da düşmektedir. Pişmanlık talebinin amacı da iyi niyetli mükellefleri korumak, vergi kaybını asgariye indirmek ve daha fazla gecikme olmadan tahsilini sağlamaktır. Ölüm durumunun, vergi aslının ortadan kalkması yönünde ise herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Muris sağlığında 213 Sayılı VUK'un 371. maddesi hükümlerinden yararlanma talebinde bulunduğu; zamanında beyan dışı bıraktığı vergiyi, idarenin bilgisine sunmuştur. Dolayısıyla mirasçılarının pişmanlık koşullarını yerine

getirmemeleri, kendilerini murisin sağlığındaki faaliyetlerine ilişkin vergi borcundan kurtarmamaktadır. Aksine hareket edilmesi durumunda idare ilgili vergiyi re ‘sen takdir yoluyla tayin ve tespit ederek mirasçılardan almaktadır. Ayrıca mirasçılardan iyi niyetli olmamaları halinde olayın vergi incelemesine gitmesine kadar yolu vardır(Kızılot,2008:207).

3.1.11. Olayla İlgili Olarak Daha Sonra İnceleme Yapılması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılarak verilen beyannameler, aynen kanuni süresinde verilmiş beyannameler gibi hüküm ifade etmektedir. Ancak vadesi geçmiş bulunan vergiler için pişmanlık zammı ve geç beyanda bulunma nedeniyle usulsüzlük cezası uygulamasına gidilmektedir.

Kanuni Süresi içinde verilen beyannamelerle ilgili olarak zaman aşımı süresince nasıl vergi incelemesi yapılıyor ve gerekli koşulların varlığı durumunda re ‘sen takdir yoluna gidilebiliyorsa pişmanlık ve ıslah talebi ile verilen beyannameler için de aynı yola her zaman için gidilmesi mümkündür(Kızılot,2008:209).

3.1.12.Pişmanlık Talebinin Kabulü İçin Dava Açılması

Mükellefin beyanına göre yapılan tarh ve tahakkuka karşı dava açılmayacağı kuralı aynı kanunun 378.maddesinde belirtilmiştir. Vergi mükellefleri kendi beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Fakat bu kuralın iki istisnası vardır. İlki vergi hatası bulunması, ikincisi ise beyannamenin ihtirazı kayıtlı verilmiş olmasıdır.

Davalı idarece reddedilen, vergi yargısı açısından da kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmayan pişmanlık hükümlerinden yararlandırma talebinin vergi uyuzmazlığına konu olabilmesi için, sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması gerekir. Başka bir deyişle, VUK’un 377/1 ve 378.maddelerinde belirtildiği gibi vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için yükümlü tarafından verilecek beyanname üzerine ihtirazı kayıt konması ve tahakkuk fişinin kesilmesi ya da inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararlarına dayanarak ihbarname düzenlemesi gerekmektedir. Bu itibarla pişmanlık talebinin kabulü yönünde karar verilmesi istemiyle vergi mahkemesinde dava açılmayacağından İdari Yargılama Usul Kanununun 15. Maddesinin 1/b bendi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan bir idari işleme karşı açılan davanın incelenmeksizin reddedilmesi gerekmektedir(Kızılot,2008:216).

SONUÇ

Ülkemizdeki Vergi sisteminde var olan VUK'un deki düzenlemelerden "Pişmanlık ve ıslah" hükümlerinin maksadı vergi ödevlerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri ve vergi yükümlüsünün yanlışlığını düzeltmeyi amaçlayan vergi mükelleflerine aynı zamanda vergi dairelerine avantaj ve işlerlik sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunumuzda ilk defa 1950 senesinde giren, vergi yükümlüsüne ve vergi idaresine kolaylıklar getiren "Pişmanlık ve ıslah" düzenlemeleri çıkarıldığı tarihten itibaren çok değişimler göstermiştir.

Pişmanlık müessesesi vergi yasalarımızda ilk 1950 senesinde "Pişmanlık" hükümleri olarak yer almıştır. 1953'de getirilen düzenleme "ıslah ve pişmanlık" hükümleri olarak yer almıştır. 1961'de getirilen düzenleme ile "Pişmanlık ve ıslah" adı altında toplanarak düzenlenmiştir.

Uygulamada pişmanlık ve ıslah müessesesi ile çözüm yollarının yasama organı yerine idare tarafından yapılan düzenlemelerle giderilmeye çalışıldığı gözlenmektedir.

Pişmanlık ve ıslah, Türk vergi sistemimizin bir parçası olarak vergi cezalarını kaldıran işlevselliğe sahiptir. Kurum, Vergi Usul Kanunlarına aykırı olarak işlenen vergi ziyayı ve kaçakçılık fiillerini ortadan kaldırmaz yani bunların suç olma, hukuka aykırı olma vasfını izole etmez. Sadece o fiile ilişkin cezanın uygulanmasını önler.

Failin dışı yansıyan iradesine hukuken sonuç bağlayan bu hüküm, ceza hukukunda işlenen fiilin, sakıncalı etkilerini kaldırmak ve en aza indirmek için aktif bir gayret sarf etmeyi esas alan etkin pişmanlık açısından değerlendirilmelidir. Pişmanlık ve ıslah kurumu da tam olarak burada ifade edilen şablona uymaktadır. Pişmanlık talebinde bulunan mükellefin ya da sorumlunun kendisine tanınan süre içinde sebep olduğu zararı telafi etmesi yani hiç vermediği ya da doğru hazırlamadığı beyannamelerini düzenleyerek vermesi ve ödenmemiş vergilerini pişmanlık zammıyla birlikte ödemesi etkin pişmanlığın gerektirdiği o aktif çabadan başka bir şey değildir. Kanun koyucunun bu çabaya karşılık faile sağladığı ceza muafiyeti de etkin pişmanlığa bağlanan sonuçlarla örtüşmektedir. Bu gerekçeyle ilgili hükmün, vergi ceza hukukuna özgü, bir etkin pişmanlık düzenlemesi olduğu kanaatindeyiz.

Pişmanlık ve ıslahın hangi amaca ya da amaçlara hizmet ettiği konusu da ayrı bir önem taşımaktadır. Pişmanlık ve ıslahın amaçları arasında öne çıkanlardan biri mali amacdır. İdeal bir vergi uygulamasında vergi kaynaklarının tümüne ulaşılması hedeflenirken gerçek uygulamada vergi idaresinin bilgisinden kaçırılan kaynaklar bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise tam bu noktada vergi idaresinden vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiilleriyle gizlenmiş olan vergi kaynaklarını ortaya çıkararak verginin mali amacına hizmet eder. Kurumun teşvik etkisine vurgu yapan ceza politikası görüşüne göre de kaçırılmış olan vergilerin ödenmesi için cezadan muafiyet fırsatı sunularak failin suçtan dönmesi sağlanmaktadır. Yani burada cezadan muafiyet getirilmesi fail üzerinde teşvik etkisi yapmaktadır. Ceza hukuku amacına göre de böyle bir kurumun varlığı, failin, işlediği fiili telafi etmesine yardımcı olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde, pişmanlık ve ıslahın bir çözüm yolu olarak kabul edilip edilmeyeceği, üzerinde nadiren tartışma yapılmış konulardan biridir. Bununla ilgili bir hüküm verebilmek için ilk olarak yapılması gereken uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramlarının irdelenmesidir. Bu kavramlar iyi anlaşılmeden yapılan hukuki nitelendirmeler maalesef eksik ya da yanlış olmaktadır. Ortada bir uyuşmazlığın olduğundan söz edebilmek için en az iki tarafın bulunması ve bunlardan birinin bir iddia bulunması, diğer tarafın ise buna karşı başka bir iddia getirmesi gerekir. İddialar üzerinde direktliğine bağlı olarak bir anlaşmazlığın meydana gelmesiyle uyuşmazlık teşekkül etmiş olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının temelinde de burada belirtildiği gibi bir fikir ayrılığı yatmaktadır. Pişmanlık ve ıslah yapılan açıklamalara göre bir uyuşmazlığın çözüm yolu olarak kabul edilemeyecektir. Burada vergi idaresinin ya da mükellefin ortaya çıkarmış olduğu bir vergi uyuşmazlığı bulunmamaktadır. Mükellef işlediği vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiilini vergi idaresine yaptığı pişmanlık talebiyle itiraf etmektedir. Yetkili merci de şartları uygunsa bu başvuruyu kabul ederek talebi karşılamaktadır. Dolayısıyla potansiyel bir uyuşmazlık kaynağı henüz hukuken ortaya çıkmadan tasfiye edilmiş olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiili işleyen ve böylelikle vergi yükümlüsünü yasalara uygun olmayan şekilde isteyerek veya istemeden vergi matrahını düşük göstermek suretiyle vergi itaatsizliğine düşen bir kimsenin tekrar eski haline rücu etmesini sağlayan bir kurumdur. Bu yönüyle vergi bilinci oranını yükseltmeye yardımcı olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi her ülkenin temel problemlerinden biridir. Ekonomide kayıt dışılığın azaltılması ise ciddi bir mücadele azmiyle birlikte planlı bir çalışmayı gerektirmektedir. Pişmanlık ve

ıslah, vergilemede saklanan gelirlerin ve vergi kaynaklarının vergi dairesine beyan edilmesini teşvik etmektedir. Beyanlar ve bildirimler sayesinde sebep olunan vergi kaybı giderilmekte ve normalde kayıt dışında olan bir vergi kaynağı kayıt altına alınmaktadır. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan pek çok mükellefin olduğu düşünülürse kayıt dışılığın bu ölçüde azaldığı da ortaya çıkacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamı vergiler ve cezalar bakımından ayrı ayrı incelenmelidir. Kanunda pişmanlık ve ıslahın beyana dayanan vergilerde uygulanacağı belirtilmektedir.

VUK'un 3. maddesinde geçen vergi yasalarının uygulanmasıyla ilgili (A) Bendinde "*vergi kanunu*" ibaresinin bu kanunun uygulama alanındaki tüm vergi, resim ve harçları kapsamına aldığı hükme bağlanmaktadır. Mevcut 371. madde uygulamasında da buna paralel olarak pişmanlık ve ıslah için geniş anlamda vergi kavramının esas alındığı anlaşılmaktadır.

Kanunda pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı cezaları için getirilen bir muafiyet sebebi olarak düzenlenmektedir.

Pişmanlık talebinin kendiliğinden olması, pişmanlık müessesesinden yararlanmanın ön şartıdır. Ancak sübjektif bir niteliğinin olması "*kendiliğinden*" kavramı üzerinde haddinden fazla tartışma yapılmasına yol açmaktadır. Kanaatimizce bu konu, kanunda yazılı ifadelerle göre objektif olarak yorumlanmalı ve mükellefin, kanuni şartlara uygun bir talepte bulunması yeterli kabul edilmelidir. Esas olan mükellefin bir itirafta bulunması ve verginin doğru tutarının hazineye aktarılmasıdır. Pişmanlık talebinin reddi halinde bu karara karşı bir itiraz yolunun tanınmamış olması ayrı bir eleştiri söz konusudur. Hukuki açıdan bu ret işleminin icra nitelikte bir işlem olmadığı söylenebilir de idarenin keyfi bir karar vermesi halinde bunun denetlenemiyor olması sistem açısından bir açmaz oluşturmaktadır. Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin yokluğu hallerinde pişmanlık talebinin kabul edilmiyor olması da ayrı bir eleştiri konusudur. Kanunda bu tür beyannamelerin kabul edilemeyeceğine dair bir ifade bulunmamaktadır. Pişmanlık talebinin ihtirazi kayıtlarla yapılması, görüş ayrılığı çıkarıcı diğer bir konudur. Vergi idaresi, hem pişmanlık hakkından yararlanmanın hem de ihtirazi kayıtlarla beyanname vermenin birbiriyle bağdaşmadığını düşünmektedir. İhtirazi

kaydın tarh işleminin hukuka uygun ve doğru şekilde yapılmasına hizmet ettiği düşünülürse, bunun pişmanlık talebinde bulunabilmek kadar önemli bir hak olarak kabul edilmesi gerekir. İhtirazı kayıtlı beyanda bulunma yolunun kapalı tutulması, pişmanlık başvurusunda bulunmayı zorlaştırmakta ve dolayısıyla da pişmanlık hükmünden yararlanma hakkını kısıtlamaktadır. İdarenin takdiriyle yapılan bu kısıtlamanın aynı zamanda anayasal bir ilke olan hak arama özgürlüğünün ihlal edilmesi anlamına geldiği düşünülmektedir. İhtirazı kayıt konulamadan verilen bir beyanname yoluyla haksız bir tarhiyat yapılması halinde vergi tahsilinin de bir haksız işleme dayanması ihtimali doğacaktır. İhtirazı kayıtlı ilgili uygulamanın yanında beyana çağrı mektuplarının pişmanlık talebine engel görülmemesi ilginç bir durum oluşturmaktadır. Pişmanlıktan yararlanma talebinin, idarenin keyfiyetten haberi olmadan önce yapılması gereği kanunda açık surette asli bir şart olarak getirildiği halde beyana çağrı mektubu gönderilen bir mükellefin yaptığı talebin işleme konulması maalesef anlaşılabilir değildir.

Türk Vergi sistemimizde vergilerin önemli bir kısmı beyan esaslı vergilerden oluşmaktadır. Vergi mükelleflerinin beyanı ile gerçekleşen tarh ve tahakkuka karşı dava açılmayacağı kuralı Vergi Usul Kanunu'nun 378.maddesinde belirtilmiştir. Vergi mükelleflerinin kendilerinin beyanı ve bildirdikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacaklardır.

Kanuni Süresi içinde verilen beyannamelerle ilgili olarak zamanaşımı süresince nasıl vergi incelemesi yapılıyor ve gerekli koşulların varlığı durumunda re 'sen takdir yoluna gidilebiliyorsa pişmanlık ve ıslah talebi ile verilen beyannameler için de aynı yola her zaman için incelemeye gidilmesi mümkündür.

Uygulamadaki sorunların büyük bir kısmı, pişmanlık müessesesinin belirsiz yönlerinin yasalar yerine vergi idaresi ya da yargı organları tarafından doldurulması üzerinde yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Bu anlamda kanun koyucu, pişmanlık ve ıslah maddesinde birtakım değişiklikler yapmalı, gerekirse ilave hükümler getirmelidir. Pişmanlık ve ıslahın kötüye kullanıldığı düşünülen konularda, mesela, bir mali yıl içinde defalarca pişmanlık başvurusu yapılması şüphe uyandırıyor bu hakkın kullanımına bir kısıtlama getirilebilir. Böylelikle mükellefin beyana dayanan vergilerle ilgili işlemlerinde daha dikkatli hareket etmesi sağlanabilir. Islah olan sadece pişmanlık dilekçesinde belirtilen konularsa kavram büyük ölçüde amacına hizmet ediyor demektir. Konu daha geniş çerçevede ele alınıp da pişmanlık talebinde

bulunanın ıslah olması şeklinde yorumlanıyorsa bu takdirde tüm talepte bulunanların ıslah olduğunu söylemek oldukça iddialı bir hüküm olacaktır. Gösterilen bu gerekçelerle pişmanlık ve ıslah müessesesinin adının etraflıca tartışılması gereği ifade edilmelidir.

VUK'un 371.maddeden yararlanmak için tanınan on beş günlük süre kanaatimizce yetersizdir. Bu sürenin en azından iki katına çıkarılması gerekir. Ayrıca ödeme şartları açısından zor durumdaki bir mükellefe kolaylık sağlamak adına vergi idaresine tecil ya da taksitlendirme gibi belirli konularda takdir hakkı kanunla tanınabilir. Böylelikle ödeme güçlüğü, pişmanlık hükmünden yararlanmanın önünde engel olmaktan çıkarılmış olur.

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında buraya kadar değinilen ihtilafli konularda, bariz bir hakkın kötüye kullanımını tespit edilmediği sürece kanaatimizce mükellef lehine yorum yaparak çözüm üretilmesi esas olmalıdır. Bu tercihin, gelir idaresinin vizyonuna ulaşmada temel değerler olarak sıralanan esneklik, hız, verimlilik ve çözüm odaklılıkla birlikte düşünüldüğünde daha çok vergi idaresinin yararına sonuçlar doğurması beklenir.

KAYNAKLAR

- Doğan, H., Yüksel Y. (2016) “*Örneklerle Vergi İncelemeleri*” Acar Basım, İstanbul.
- Kızılot, Ş.,Kızılot Z. (2008) “*Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları*”Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Özyer, M.A., (2015) “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*” Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Yıldırım, Z.,(2013)“*Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m.371)*” Adalet Yayın Evi, Ankara.

Kanun, Yönetmelik, Kurum Raporları ve Mahkeme Kararları

13/05/2005 tarih ve B07.0.GEL.0.30/3025-353-261/19855 sayılı Özelge;

29.07.1998 tarihli 23417 Mük. Sayılı Resmi Gazete,

31 Aralık 1980 tarihli 17207 sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,

301 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği;

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usul Hakkında kanun,

2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu,

169 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

238 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

351 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

368 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ,

460 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği,

482 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Uygulaması ile ilgili olarak yayınlanan 1 Nolu Tebliğ,
08.02.2008 R.G. tarihli 5728 s. Kanun,

Elektronik Dergi veya Alıntılar

Apalı,İ. (2017, Mart-Nisan). “Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Uygulaması ve Faydaları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:140
(<https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum140?e=25078185/58370305> (15.03.2019))

Apalı,İ.(2018 Şubat),“İzahat Davet Yazısını Alan Mükellef Vergi Usul Kanununun Pişmanlık Hükümlerinden faydalanabilir mi?”Lebib Yalkın sayı 170,

AK, A.(2016).“Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halin Değerlendirilmesi”, Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi Sayı: 2, Cilt 8

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri(1988), Cilt No: 3, Ankara.

Siteden Alıntı

WEB_1. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf> (10.04.2019)

WEB_2. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7866.pdf> (21.04.2019)

WEB_3. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf> (05.05.2019)

WEB_4. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17331.pdf> (17.05.2019)

WEB_5. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17207.pdf> (01.06.2019)

WEB_6.https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf(12.06.2019)

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Ramazan YARIMTEPE

Doğum Yeri : Çardak

Doğum Tarihi : 05.12.1968

E-posta : ramazanyarimtepe@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise: Denizli Ticaret Lisesi

Lisans: Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Finansman Bölümü

İŞ DENEYİMİ: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Kamu Gözetim Kurumundan Lisanlı Bağımsız Denetçi