



VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESESİ

Zeki Taner DERSİNLİOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde vergilemede çeşitli tarhiyat usulleri benimsenmiştir. Bu usulleri, beyan usulü, ikmalen, re'sen ve düzeltme yoluyla tarhiyat olarak sıralayabiliriz. En çok kabul gören modern vergicilik anlayışının bir sonucu olan beyan usulü ile tarhiyat benimsenmiş, bu usulle mükellefe güven anlayışı kabul görmüştür. Yukarıda sayılan esasların uygulamasında bazı uyumsuzluklar yaşanabilmektedir. Vergi sorunlarının idari aşamada çözümünde vergi kanunlarında yer alan, uzlaşma, cezalarda indirim, hata düzeltme dışında pişmanlık ve ıslah kurumu; "beyana dayanan vergilerin tarh aşamasında, vergi kaybına dayanan vergi cezalarını sona erdirmek suretiyle, hem vergi cezalarına ilişkin sorunları doğrudan, hem de vergi aslına ilişkin sorunları dolaylı bir şekilde sona erdirmek gibi bir işleve sahip olarak" yerini almaktadır.

Çıkabilecek uyumsuzlukların giderilebilmesi için Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve ıslah

müessesesi 213 sayılı VUK.'un 371. maddesinde düzenlenmiş, işlenen vergisel suçlardan dolayı pişmanlık duyan mükelleflere ilgili kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi şartıyla ceza- dan kurtulma imkânı tanınmıştır. Beyana dayanan vergilerde ilgili kanun hükmünde vergi ziyai sonucunu doğuran vergi kanunlarına aykırı davranışların kendiliğinden resmi makamlara dilekçe ile haber vermesi belli şartlar dâhilinde vergi ziyai cezası kesilmesini engeller ve kaçakçılık suç- u cezasına hükmolunmaz. Pişmanlık ve ıslah müessesinin genel esasları ve uygulamada özel- lik arz eden konular makalemizin içeriğini oluşturmaktadır.

2- GENEL OLARAK PİŞMANLIK ve ISLAH

2.1- Pişmanlık ve ıslah Hükümlerinin Geçerli Olduğu Vergiler;

Pişmanlık ve ıslah hükümleri beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen bütün vergiler için geçerlidir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile tahakkuku tahsilâta bağlı vergiler için pişmanlık hükmü uygulanmaz. Gelir Vergisi

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(GVK m.83), Kurumlar Vergisi (KVK m.24),KDV(KDVK m.40),ÖTV (ÖTVK m.14) belirtildiği gibi beyan üzerine alınan vergilerdir. Motorlu taşıt vergisi gibi her yıl kendiliğinden tahakkuk eden vergilerde ve tahakkuku tahsilâta bağlı vergilerde pişmanlık hükmü uygulanmaz.

Yine sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler için de pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler, pişmanlık hükümleri çerçevesinde verilebilecektir.

Damga vergisi için pişmanlıkla beyanname verilip verilemeyeceği hususu net değildir. Zira damga vergisi, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olup, esas itibariyle beyan esasında tarh ve tahakkuk ettirilen bir vergi değildir. Bu niteliği itibariyle de pişmanlık hükümleri kapsamına gireceği konusu belirsizdir. Ancak Danıştay'ın, süresinde ödenmeyen damga vergisinin, pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak beyan edilebileceği yönünde kararları bulunmaktadır. Şöyle ki makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yolu ile ödenen damga vergisi, mükellef veya sorumlularının beyanı üzerine tarh olunması dolayısıyla, pişmanlık ve ıslah kapsamına girebilecekken, kâğıtlara basılı damga konulmak suretiyle ödenen damga vergisi, pişmanlık ve ıslah kapsamı dışında değerlendirilir.

Veraset ve intikal vergisi pişmanlık hükümleri karşısında ayrı bir nitelik arz eder. Zira Veraset ve İntikal Vergisi uygulamasında vergi ziyaından söz edilebilmesi için; kanuni süre ve bu sürenin bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra, mükelleflerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de beyanda bulunmamış olmaları gerekmektedir. Ayrıca kanuni süresinde beyanname verilmesine rağmen bu beyannamelerde bir kısım malların be-

yan dışı bırakılması halinde de vergi ziyayı, eksik bildirim yapılan bu mallar için ayrıca idarece 15 günlük ikinci ek süre verilmesi ve buna rağmen mükellefin beyanda bulunmaması halinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi ziyayından söz edilebilmesi için kanuni süre ve bu sürenin bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra, mükelleflerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de beyanda bulunmamış olmaları gerekmektedir.

Mükellefin kendisine verilen ikinci ek sürede beyanda bulunması halinde, mükellefin beyanına göre gerekli tarhiyat yapılacak ve vergi ziyayı cezası ile gecikme faizi uygulaması yapılamayacaktır. Dolayısıyla bu durumda mükellefin, pişmanlık hükümlerine göre beyanname vermesi zaten söz konusu olmayacaktır. Mükellefin kendisine verilen ikinci ek süreye rağmen beyanda bulunmaması halinde ise vergi ziyayı doğmuş olacaktır. Bu durumda mükellefin beyanname vermediği veya beyanname vermekle birlikte bazı malları beyan dışı bıraktığı vergi dairesince tespit edilmiş ve mükellefe bildirilmiş olduğundan, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün olmayacaktır. VUK' un 371. maddesine göre pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mükellefin kendiliğinden haber vermesi esas olup, ziyaa uğratılan verginin vergi dairesince tespit edilip, mükellefe bildirildiği hallerde pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır. Sonuç olarak her halükarda veraset ve intikal vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

2.2- Pişmanlığın Kapsadığı Suç ve Cezalar;

Pişmanlık hükmü, esas itibariyle teşekkülü vergi ziyayına bağlı suçlara ait cezaların uygulan-

masını önler. VUK. 371.Madde de belirtildiği esaslar çerçevesinde vergi suçu işleyen mükelleflerin beyana dayalı bir vergi olması şartıyla vergi kanunlarına aykırı işlenen fiilleri kendiliğinden resmi makamlara yazılı haber verip, resmi kayıtlardan geçirildikten sonra işlenen fiillere vergi ziyaı cezası kesilmemesini gerektirir. Pişmanlık, beyanname verilmemesi nedeniyle uygulanması gereken diğer cezaları kaldırmaz. Pişmanlık hükmü gerek genel, gerek özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini önlemez. Ancak kanuni süresi içinde beyanname verdikten sonra, pişmanlık talebiyle ek beyanname verilmesi halinde bu şekilde usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu değildir.

2.3- Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Geçerli Olduğu Şartlar;

Pişmanlıktan faydalanmak isteyen mükellef VUK 371.maddede belirtilen şartlar kapsamında hareket etmek zorundadır. Şöyle ki iştirak ve kaçakçılık suçları haricinde vergi ziyaının doğmuş olması gerekir. Aşağıda sayılacak şartların herhangi birinin olmaması halinde pişmanlıktan söz edilemez.

a) Vergi Ziyaı Suçu ve Cezası;

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371.maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin temelinde; gerçekleşmesi vergi ziyaı koşuluna bağlı bir vergi ziyaı suçunun olması da yer almaktadır. Bu hükme göre; pişmanlık ve ıslah durumunun söz konusu olması için gerçekleşmesi vergi ziyaı koşuluna bağlı bir vergi suçunun ortaya çıkması gerekmekte olup, herhangi bir vergi ziyaı suçu oluşmamışsa pişmanlık ve ıslahtan söz edilemeyecektir.

238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Pişmanlık talebiyle verilen beyanname zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, piş-

manlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, gerek görülmesi halinde, bu mükellefler nezdinde inceleme yaptırılabilir.

b) Dilekçe İle Vergi Suçu İşlendiğinin Haber Verilmesi;

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılması için vergi suçu işleyen mükellefin kendiliğinden dilekçe ile bu durumu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir birimine, savcılık veya diğer idari bir birime veya Maliye Bakanlığı'nın inceleme yetkisine yetkili memuruna yapılabilir. İhbarın mükellefçe haber verilen hususla ilgili olup olmadığıнын tespiti her zaman kolay olmayabilir. Bu konuda kesin bir esas koymak mümkün değildir. Her hadiseyi kendi özelliğine göre değerlendirmek gerekir. Verilen haberin resmi kayıtlardan geçirilmesi şarttır.

c) Mükellefin Haber Verme Dilekçesinden Önce Bir Muhbir Tarafından Herhangi Bir Resmi Makama İhbarda Bulunulmamış Olması;

Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Üçüncü bir şahsın ihbarı söz konusu ise yapılan ihbarın resmi kayıtlardan geçmesi gerekmektedir. Muhbirin dilekçe ve tutanağı ilgili resmi makam tarafından kayıt altına alınırsa mükellef, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacaktır Muhbir tarafından yapılacak ihbarın sadece mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yapılması gerekli değildir, bu ihbar herhangi bir resmi makama da yapılabilir.

Gelir unsurlarından biri hakkında yapılan ihbar, mükellefin diğer gelirleri nedeniyle pişmanlık talebinde bulunmasını engel değildir. Yani mükellefin birden fazla gelir unsuru bulunur ve ihbar bunlardan yalnızca biri ile ilgili olursa, diğerleri için pişmanlık verilebilir.

d) Haber Verme Dilekçesinden Önce Vergi İncelemesine ve Takdir Komisyonuna Başvurulmamış Olunması;

Mükellef yetkili makamlara kendiliğinden haber verme tarihinden önce vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerekmektedir. Posta ile taahhütlü olarak gönderilen dilekçelerde, postaya verildiği tarihe itibar edilir. İncelemenin türü ve kapsamı önemli değildir. Bu nedenle tam, kısmi, karşıt ve benzeri vergi incelemeleri pişmanlık talebini önler. İnceleme, pişmanlığı bütün vergiler yönünden keser. Ancak bunun için incelemeye başlandığının tutanakla tespit edilmesi veya inceleme dairede yapılacaksa davet yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekir. Pişmanlık hükümlerinden faydalanılması açısından önemli olan incelemeye başlamasıdır.

Takdire sevk halinde, pişmanlık talebi sadece takdire sevk konusu olacak vergi türü açısından önlenmiş olur. Örneğin KDV matrahının takdiri istenen mükellefin, gelir vergisi ve diğer vergiler yönünden pişmanlık talebinde bulunması mümkündür.

İncelemeye başlama kriteri; vergi incelemesine başlandığının bir tutanakla tespit edilmesi, incelemeye davet yazısının (defter ve belgelerin ibrazı hakkındaki yazının) mükellefe tebliğ edilmiş olması veya defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmiş olması hal leridir. İncelemeye başlama tutanağının tanzim tarihi veya incelemeye davet yazısının tebliği ta-

rihinden sonra, konusu veya içeriği ne olursa olsun verilen beyannamelerin pişmanlıkla kabul edilmesi olanaksızdır. Zira VUK' un 371. maddesinin 2. bendinde "her hangi bir vergi incelemesi" hükmüne yer verilmiş olması dolayısıyla, başlanılan vergi incelemesinin türü önemli değildir. Yani, vergi incelemesi ister tam, ister kısa, isterde sınırlı veya karşıt inceleme olsun ya da gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve diğer vergiler bakımından inceleme yapılsın, pişmanlık talebinin hükümsüz sayılmasını gerekli kılar. İnceleme pişmanlığı bütün vergiler yönünden keser. Burada aranan husus, haber verme tarihinin vergi incelemesine başlama tarihinden bir gün öncesi olması ve kayıtlara geçirilmesidir.

Takdir komisyonuna intikal ettirilen olayın ise mutlaka mükellefin haber vermek istediği fiille ilgili olması gerekir. Mesela beyanname vermediği için dönem matrahının takdiri amacıyla takdir komisyonuna sevk edilen bir mükellefin dönem matrahına ilişkin bir gelir unsuru için pişmanlık talebinde bulunması pişmanlıktan yararlanmasını sağlamaz. Takdir komisyonuna sevk durumunda ise yalnızca takdir konusu olan vergi yönünden pişmanlıktan yararlanmak mümkün değilken, takdir konusu olmayan vergiler için pişmanlıktan yararlanmak mümkündür.

e) Verilmeyen Beyannamenin Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçerisinde Verilmesi;

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde bağlı olunan Vergi Dairesine verilmesi gerekmektedir. Aksi halde pişmanlık hükümlerinden yararlanılmayacaktır.

Beyanname belirtilen süre içerisinde ilgili yere doğrudan verilebileceği gibi, posta yoluyla da verilebilir. Posta yoluyla verilen beyanname

taahhütlü yollanmışsa postaya verildiği tarihte, adi postayla yollanmışsa beyanname vergi daire-sine ulaşıp resmi kayıtlara intikal ettiği tarihte ulaştığı kabul edilecektir. 15 günlük sürenin he-saplanmasında bu hususun göz önünde bulun-durulması gerekir.

**f) Eksik veya Yanlış Verilen Beyannamenin
15 Gün İçerisinde Tamamlanması Gerekir;**

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre, pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasının bir başka şartı, mükellefçe eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması ve-ya düzeltilmesi gerekmektedir.

Mükellef, daha önce beyanda bulunduğu gelir veya kazanç unsurlarıyla ilgili olarak ya da be-yannamesinde herhangi bir bildirimde bulunma-dığı diğer gelir ve kazanç unsurlarıyla ilgili olmak üzere; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararla-narak beyanname verebilir. Daha ziyade, ek veya tamamlayıcı mahiyetteki bu beyanın, keyfiyetin dilekçe ile haber verildiği anda veya bu tarihi iz-leyen 15 gün içerisinde yapılması zorunludur.

**g) Haber Verilen Ve Ödeme Süresi Geçmiş
Vergilerin Pişmanlık Zammı İle Beraber
Ödenmesi;**

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre, mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, 6183 sayılı Amme Alacakla-rının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. mad-desinde belirtilen oranda bir gecikme zammı ile birlikte ödenmesi gerekliliği de, pişmanlık mües-seselerinden yararlanmanın bir başka şartıdır.

6183 sayılı Kanun'un 51. maddesi, kamu ala-cağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına gecikme zammı uygulanmasını öngörmektedir. İl-gili madde uyarınca, ay kesirleri tam ay olarak he-

sap edilecektir. Pişmanlık zammı ile ödenmesi gereken vergi, haber verme tarihinde ödeme süre-si geçmiş olanlardır. Ödeme süresi geçmemiş ver-giler ödeme süreleri içinde ödeneceği gibi, bunlar için pişmanlık zammı da söz konusu değildir. Şu halde ödeme süresi geçmiş vergi pişmanlık zam-mı ile birlikte 15 gün içinde ödenmelidir

3- ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

**3.1- Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde
İhtirazı Kayıt Uygulanması Durumu:**

İhtirazı kayıt; mükelleflerin vergi dairesine ve-recekleri beyannamelere, beyan edilen matrah veya vergi hakkında dava haklarının saklı tutul-ması için yazılı not düşmeleridir

Gelir idaresi ile yargı organları arasında bu konuda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Gelir idaresi, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazı kayıt şerhinin işleme konulamayacağı yönündedir. Ka-nunda, pişmanlık talebinin yanı sıra ihtirazı ka-yıtlarla dava açma hakkının kullanılmasına engel bir hüküm bulunmamakla birlikte cezayı gerekti-ren bir fiilin kendiliğinden haber veren mükelle-fin olayı dava konusu etmesi pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bağdaşmayacağı yönünde mukteza-lar verilmiştir. Bu konuyla ilgili verilen yargı ka-rarlarında ise, pişmanlıkla verilen beyannamele-rin de ihtirazı kayıtlarla verilebileceği konusundaki görüş yaygınlık kazanmaya başlamıştır.

**3.2- Pişmanlıkla Verilen Beyannamede
Ödenecek Vergi Çıkmaması:**

Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar beya-nı, mahsuplar dolayısıyla ödenecek verginin çık-maması, devreden KDV ve matrahsız durumu mevcutsa, mükellefin pişmanlık talebi kabul edil-meyecektir. İdare ancak vergi ziyayı doğduğu za-man pişmanlıktan yararlanmayı kabul etmekte-dir. 238 seri No'lu V.U.K. genel tebliğinde bu ko-nuda açıklamalara yer verilmiştir

Danıştay'ın bu konudaki görüşleri Maliye Bakanlığı ile aksi yöndedir. Zira çeşitli Danıştay kararları; pişmanlık talebiyle verilen beyannamede matrah bildirilmemesi ya da beyan edilen matraha vergi isabet etmemesi, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına engel bulunmadığı yönündedir. (Danıştay 11.D.02.10.1995 tarih ve Esas No: 1995/1155 Karar No: 1995/3903, Danıştay 4. D. 02. 10. 1995 tarih ve Esas No: 1995/2170 Karar No: 1995/3774)

Bize göre, konuya ilişkin Danıştay değerlendirmesi yasal dayanaktan yoksundur. Zira yukarıda da belirtildiği gibi, pişmanlıkla beyanname verilmesi için ilave vergi tarhiyatının mevcut olması gerekir. İlave tarhiyatın bulunmadığı durumda pişmanlık hükümlerinin uygulamasından söz edilemez

3.3- Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islah Uygulamasına Etkisi:

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 52. maddesinde; 'beyana çağrı mektubunun gönderilmesi (olayın takdire sevk edilmemiş olması veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel değildir' şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Öte yandan beyana çağrı mektubunun tebliğinden itibaren idarece belirlenen süre içinde beyannamenin verilmesi halinde, derhal takdire veya incelemeye sevk işleminin yapılması gerektiği aynı şekilde hüküm altına alınmıştır.

3.4- Elektronik Ortamda Verilen Beyannamenin Durumu:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin sonuna eklenen fıkrada, kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya

pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişilere elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçeceği hükmüne yer verilmiştir.

Bu nedenle, 351 sıra no'lu tebliğin yayımı tarihinden sonra, zorunluluk kapsamına giren mükelleflerce ister kanuni süresi içerisinde isterse kanuni süresinden sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak verilecek beyannameler elektronik ortamda kabul edilebilecek ve verilme tarihleri dikkate alınarak gerekmesi halinde adlarına mükerrer 355 inci madde gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.5- Ölüm Hali:

Pişmanlık talebinde bulunup şartları yerine getirmeden ölen mükelleflerin mirasçıları pişmanlık şartlarını yerine getirmek zorundadırlar. Şartların mirasçılar tarafından yerine getirilmemesi halinde ilgili vergi re'sen takdir ve tespit edilerek mirasçılardan her şart aranacaktır.

3.6- Pişmanlık Talebi Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Kesilmesini Engellemez;

Mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmesi vergi ziyayı ve buna bağlı cezaların kaldırılmasını sağlasa da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini engellemeyecektir.

Zamanında verilmeyip kanunda belirtilen süreden sonra verilen beyannameler için birinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. (VUK md.352) Nitekim bu konudaki Danıştay kararları da aynı doğrultudadır.

Beyannamenin zamanında verilmemesi re'sen takdir nedeni sayılmakla birlikte pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için iki kat usulsüzlük cezası kesilmez. Çünkü pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk etmektedir.

3.7- Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenen Raporlar Üzerine Pişmanlık Uygulaması;

Katma değer vergisi iadesini yeminli mali müşavir (YMM) raporuyla 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.

Yeminli Mali Müşavirler tarafından yazılan raporlar; Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre, iade açısından vergi inceleme raporu sayılmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu açısından vergi inceleme raporu olmadığı için, pişmanlık hükümleri açısından; YMM tarafından yapılan inceleme, mükellef nezdinde yapılan bir inceleme olarak değerlendirilemez. Dolayısıyla Katma değer vergisi iadesini YMM raporuyla alan mükelleflerin, iade taleplerine ilişkin olarak düzenlenen YMM raporlarında mükellefin iadesini talep ettiği miktarın uygun bulunmaması halinde pişmanlık taleplerinin kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak YMM raporunun düzenlenerek vergi dairesine teslim edilmesinden sonra ne zama-

na kadar pişmanlık dilekçesinin verileceği konusunda bir açıklık bulunmamakla birlikte YMM raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği ana kadar pişmanlık talebi kabul edilmelidir. Nitekim vergi idaresi de,

“... adı geçen şirketin ilgili dönem kayıtlarının yeminli mali müşavirce incelenmesi sonucu düzenlenen raporun vergi dairesinin bilgisi dahiline girmeden önce, mükellef tarafından verilen 16.02.1998 günlü dilekçe ile ekindeki beyannamenin pişmanlıkla kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır. ” Yönünde görüş bildirmiştir.¹

3.8-Vergi İdaresinin Bankalardan Aldığı Bilgilerin Pişmanlık Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi:

VUK 149.madde gereğince kamu idare ve müesseseleri(kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla veya devamlı olarak vermek zorundadır. Bu şekilde bankalardan alınan bilgiler sonucunda mükellef pişmanlık hükümlerinden faydalanamayacağı 1999/4 Seri No'lu VUK İç Genelgesinde belirtilmiştir.

Bankalardan alınan bilgiler incelemeye başlandığını göstermeyeceğinden ve bu bilgilerin bir ihbar sonucunda değil yasal zorunluluktan dolayı elde edildiği gibi nedenlerle uygulamanın yasal açıdan çeşitli boşlukları bulunmaktadır.

Netice itibarıyla idare belirtilen hallerde pişmanlık hükümlerine kabul etmemektedir. Böyle olayda açılan dava neticesine yargı kanadının idareden farklı bir değerlendirme yapması kuvvetle muhtemeldir.

¹ Mehmet Ali ÖZYER Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu 4.Baskı

4- SONUÇ

VUK 371.maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi beyana dayanan vergilerde emlak vergisi hariç olmak vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı fiillerin ilgili makamlara yazılı olarak kendiliğinden haber veren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmesini engellemektedir. Burada güdülen amaç kayıt dışı kalan unsurları tekrar sisteme dahil etmek ve bu şekilde vergi kaybını önlemektir. Ayrıca VUK' un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarını işleyenler ve aynı kanunun 360. maddesinde belirtilen iştirak suçunu işleyenler hakkında da pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır

İdari çözüm yolu olan pişmanlık ve ıslah müessesesi iyi niyetli mükelleflere çeşitli kolaylıklar tanıyıp, ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece mükelleflerin vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirmekte ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasını amaçlamaktadır. Bu yazımızda pişmanlık ve ıslah hükümleri genel olarak anlatılmış, özellikle konulara kısaca değinilmiş yapılacak düzenlemelerle daha da işlevsellik kazana- cağı belirtilmiştir.

KAYNAKÇA:

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
2. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi
3. Mehmet Ali ÖZYER Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu 4.Baskı
4. Danıştay Kararları
5. Maliye Bakanlığı Özelgeleri
6. VUK Genel Tebliği