

KAYIT DIŞILIĞIN ve VERĐİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE İZAHA DAVET ile PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

COMPARATIVE ANALYSIS OF INSTITUTIONS OF INVITATION TO EXPLAIN AND REPENTANCE AND CORRECTION AS REMEDIES FOR THE SETTLEMENT OF UNREGISTRATION AND TAX DISPUTES AT ADMINISTRATIVE LEVEL



Alaattin CEYHAN*



Ertuğrul TURAN**

ÖZ

Kayıt dışı faaliyetlerde bulunulması, vergi yükümlölüklerinin zamanında yerine getirilmemesi veya kanun hükümlerinin farklı yorumlanması suretiyle vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi amacıyla izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri düzenlenmiştir. Çalışmamızda izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseseleri, yasal mevzuat ve karşılaştırmalı örnek uygulamalar çerçevesinde analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, UyuŐmazlık, İzaha Davet, Pişmanlık ve ıslah, İnceleme.

JEL Sınıflandırması Kodları: E26, K34, H20

ABSTRACT

Tax disputes may occur between tax administration and taxpayers in tax loss cases as a result of unregistered activities, non-compliance, differently evaluated law provisions. There are institutions to solve tax disputes in Tax Procedure Law, no. 213, which are invitation to explain, repentance and correction. In this study the institutions of invitation to explain, repentance and correction are explained in detailed in terms of legislation and comparative case examples.

Keywords: Tax, dispute, invitation to explain, repentance and correction, examination

JEL Classification Codes: E26, K34, H20

* Vergi MüfettiŐi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, alaattin.ceyhan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8947-3060

** Vergi MüfettiŐ Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ertugrul.turan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2353-9087

Ceyhan, A., Turan, E. (Nisan 2019). Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari AŞamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve ıslah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi, *Vergi Raporu*, 235, (30-49).

GİRİŞ

Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan cebri niteliğe sahip ödemelerdir.¹ 1982 Anayasası'nın² "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun³ 8 ve 9'uncu maddelerinde; mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olduğu, vergi sorumlusunun da verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı ve vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde ise vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, kayıt dışılığın önlenmesi, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükellefin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Cari hesap dönemi de dahil olmak üzere,

tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman inceleme yapılabilir. İncelemeye başlandığı tarihten itibaren tam inceleme⁴ yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme⁵ yapılması halinde ise en fazla 6 ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin⁶ "İncelemeye Başlama" başlıklı 9/3'üncü maddesine göre; incelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olup, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanununun "Cezalar" başlıklı 331'inci maddesi uyarınca vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında vergi cezaları (*vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*) kesilir ve/veya diğer cezalar (*hapis cezaları*) hükmolunur. Aynı Kanun'un 344'üncü maddesinde vergi ziyai cezası, 352'inci maddesinde birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları, 353'üncü ve mükerrer 355'inci maddelerinde özel usulsüzlük cezaları, 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları ile 360'inci maddesinde kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak edenler hakkında cezalar düzenlenmiştir. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmakta ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiiller hakkında niteliğine göre 18 ay ila 5 yıl arasında hapis cezası hükmolunmaktadır.

Bilindiği üzere mükellefler ile vergi idaresi arasında vergisel işlemler nedeniyle bir borç-a-

¹ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.119.

² 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Tam inceleme, bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesidir.

⁵ Sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesidir.

⁶ 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lacak ilişkisi oluşmaktadır. Bu ilişki çerçevesinde vergi idaresi ile mükellefler arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza kesme işlemlerinde veya Kanun hükümlerinin farklı yorumlanması veya kayıt dışı faaliyetlerde bulunması gibi sebeplerden kaynaklı uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu aşamada vergi idaresi, mükellefle diyalog kurarak uyuşmazlığın kısa zamanda ve en az maliyetle çözülmesini ve bu suretle vergi alacağını en kısa sürede tahsil etmek için uyuşmazlığa konu olayın çözülmesini hedeflemektedir. Çalışmamızın konusu, kayıt dışılığın ve vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından “izaha davet” ile “pişmanlık ve ıslah” müesseselerinin yasal mevzuat ve karşılaştırmalı örnek uygulamalar çerçevesinde değerlendirilmesidir.

1- İZAHA DAVET MÜESSESESİ

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁷ 22’inci maddesinde yer alan hükümler uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370’inci maddesi “İzaha davet” başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde izaha davet müessesesi ihdas edilmiştir.

Söz konusu maddenin yasal gerekçesinde pişmanlık ve ıslah müessesesi temel hareket noktası olarak gösterilmiş ve devamında ise; “Pişmanlık ve ıslah müessesesinin herhangi bir suretle idarenin ıttılana giren olaylar hakkında uygulanamaması, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamını genişletip mükelleflerin vergiye karşı olumlu davranışları ile daha önceden kaçırdıkları vergileri şimdi beyan etmelerinin sağlanabilmesi ve idarenin verginin ziya uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin

görüşlerinin alınabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulması” şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İzaha Davet” başlıklı 370’inci maddesi;

“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371’inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

- 1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması halinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.*
- 2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51’inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.*

⁷ 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Birinci fıkra kapsamında yapılan ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziya uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibariyle 50.000 TL'yi (490 sıra no.lu V.U.K. Genel Tebliğ⁸ ile 01/01/2018'den itibaren 57.000 TL) geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde

Yapılan düzenleme neticesinde izaha davet müessesesi, vergi ziyana sebebiyet verildiğine ilişkin yapılan ön tespitler ile ilgili olarak henüz bir vergi incelemesi başlamadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan önce, mükellefe

bir imkan tanınması uygulamasıdır. Böylece idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, denetim gücünün daha verimli kullanılması ve dolayısıyla da vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesi ile mükellefin vergiye gönüllü uyumunun artırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca müessesese, kayıt dışılıkla mücadelede farklı bir yöntem olarak da mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır.

01/09/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konulan izaha davet müessesesi hakkında 482 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ⁹ çıkarılarak izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespit niteliği, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmiştir.

482 sıra no.lu Tebliğinin 1'inci maddesinde, izaha davetin; idare ile mükellefler arasındaki ihtilafların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması gibi amaçları taşıdığı belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğ ile izaha davetin kapsamına giren konular aşağıdaki gibi 16 başlık altında düzenlenmiştir.

⁸ 29/12/2017 tarih ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 25/07/2017 tarih 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İZAHA DAVETİN KAPSAMI

1 Ba-Bs bildirim formlarının analizi sonucu	9 Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e istisnası
2 Kredi kartı satış bilgileri ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması	10 Örtülü sermaye yönünden
3 Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması	11 Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler
4 Çeşitli kuruluşlardan alınan bilgilerle asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması	12 Ortaklık hakları/hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan Ltd. Şti. ortakları
5 Yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannameleri üzerindeki indirimler	13 Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmesi
6 Dağıttığı kar için tevkifat yapmayanlar	14 Gayrimenkullere ilişkin değer artışları
7 Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden	15 Gayrimenkuller sermaye iratlarını beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler
8 İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükellefler	16 Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanılması

Yukarıdaki tabloda belirtilen izaha davet kapsamına giren sınırlı sayıda konular esas itibariyle mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi gibi hususları içermekte, bir kısmı da kayıt dışı faaliyette bulunan mükelleflerin izaha davet müessesesi ile kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır.

1.1- İzaha Davetin Şartları ve Uygulanması

İzaha davet, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonları (İZDK) tarafından yapılmaktadır. Öncelikle izaha davetin kapsamına giren konular yönünden idarece yapılan ön tespitler İzaha Davet Komisyonlarınca mevzuat yönünden değerlendirmeye tabi tutularak yapılmaktadır. Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler ya da mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin ilgili komisyonuna intikal ettirilmesi ne-

ticesinde, bu komisyonca verginin ziya uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir.

Müessese kapsamında yapılan ön tespitlerin, verginin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziya uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır. Bu kuralın istisnası ise kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının vergiler hariç her bir tespit ve her bir belge için **57.000 TL**'yi¹⁰ aşmaması ve kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının mükellefin ilgili yıldaki toplam mal/hizmet alışlarının vergiler hariç tutarının **%5**'ini aşmaması şartlarıyla, mükelleflerin izaha davet edilebilmesidir. Bu durumda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecek olup, KDV mükelleflerinin ilgili yıldaki toplam mal/hizmet alışının hesabı öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan İndirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı (%1, %8, %18) ayrı ay-

¹⁰ 490 sıra No.lu Vergi usul Kanunu Tebliği ile 01/01/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tespit edilen tutardır.

rı dikkate alınarak yapılacaktır. Birden fazla yılı kapsayacak şekilde tanzim edilen Vergi Tekniği Raporunun ön tespiti konu olması durumunda ise söz konusu şartlar her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Ayrıca ön tespitin yapılabilmesi için aşağıdaki dört koşulun birlikte sağlanması gerekmektedir, aksi durumlarda mükellefin izaha davet edilmesi mümkün olmayacaktır. Buna göre;

- Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması,
- Yetkili merciler tarafından ön tespitin yapılmış olması,
- Ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması,
- Ön tespit ile ilgili konu hakkında daha önce herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması gerekir.

Verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin harici karinelerle haklarında ön tespit yapılanlara "İzaha Davet Yazısı" düzenlenir ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir. Mükelleflerin, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde haklarında yapılan ön tespit ile ilgili olarak izahta bulunması gerekmektedir. İzah, ilgili komisyona yazılı veya sözlü olarak yapılabilir. Yazılı izahta; evrak elden verilmişse bu tarihte; taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleriyle gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen mercinin kayıtlarına girdiği tarihte izah verilmiş sayılacaktır. Sözlü izahta ise; izahı yapan kişi ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanak ile tespit olunacak ve izah, tutanağın düzenlendiği tarihte yapılmış sayılacaktır. Bu süreçte başta yasal defter ve belgeler olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlıklı 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delil sunulabilir.

Burada önemli olan diğer bir husus, idarenin verginin ziya uğradığı yönünde tespit yapmış olmasının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engellemeyeceğidir. Ancak bu duruma ilişkin mükellefe izaha davet yazısı gönderilir ve yazı tebliğ edilirse, artık pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin Vergi Usul Kanununun 370'inci madde hükümlerinden yararlanabilmeleri için söz konusu yazıyı tebliğ almalarından itibaren 15 gün süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde izahta bulunmayanlar müesseseden yararlanma haklarını kaybedeceklerdir. Söz konusu sürede izah vermemekle birlikte ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte beyanname veren mükellefler de izahta bulunmuş sayılmaktadır. Örneğin; 15/09/2018 tarihinde izaha davet yazısı tebliğ edilmişse, izahta bulunulmadan 23/09/2018 tarihinde beyanname verilmesi izahta bulunma sayılacağından ödemenin de 23/09/2018 tarihinden itibaren 15 gün içinde yapılması gerekmektedir.

İzah Değerlendirme Komisyonları (İZDK) tarafından yapılan değerlendirme neticesinde **yapılan izahın** yeterli bulunması durumunda, mükellef tarafından yapılan izah komisyonca yeterli bulunduğu ve beyanname verilmesini veya beyanların tamamlanmasını gerektiren bir durum olmadığı yönünde değerlendirme yapıldığında, mükellef hakkında söz konusu ön tespit ile ilgili olarak vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. Mükellef tarafından **yapılan izahatın yeterli bulunmaması** durumunda ise beyanname verilmesini veya beyanların tamamlanmasını gerektiren bir durum olduğu yönünde değerlendirme yapıldığında, bu durum mükellefe bildirilecektir. Bunun üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde Vergi Usul Kanununun 370'inci maddede öngörülen şartlar yerine getirilirse mükellef hakkında söz konusu ön tespit ile ilgili

olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır.

Ancak öngörülen şartların gerçekleştirilmesi (beyanname vermeme, ödeme yapmama) veya izaha davet yazısının tebliğ edilmesine rağmen izahta bulunulmaması durumunda, ön tespite ilişkin konu hakkında vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılacaktır.

1.2- İzaha Davetin Sonuçları ve Özellik Arz Eden Hususlar

İzaha davet müessesesi, henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için bir idari çözüm yolu olarak düşünülmüştür. Kısmen veya tamamen beyan dışı bırakılan hususların incelemeye veya takdire sevk etmeden idari aşamada çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır. Kanun koyucu vergi mükelleflerinin izaha davet edilebilmesi için vergiyi ziyaa uğrattığı konusunda kesin bir tespit de aramamıştır.¹¹ Özellikle sahte belge düzenleyen mükellefler hakkında tanzim edilecek Vergi Tekniği Raporları, sahte belge kullanımı yönünden önemli ve yaygın olarak kullanılacak bir ön tespit olabilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370'inci madde hükmünde ve 482 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde herhangi bir usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası yaptırımı belirtilmediğinden, izaha davet edilmesine rağmen 15 günlük süre içerisinde izahta bulunmayanlar hakkında herhangi bir cezai işlem uygulanmayacaktır.

Müesseseye ilişkin madde metninden de anlaşılacağı üzere, 15 gün olarak belirlenen ödeme

süresi şartı, uygulama kapsamında beyan edilen vergi aslı ve buna ilişkin hesaplanan izah zammı için geçerli olup, %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasının aynı süre içerisinde ödemesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ayrıca izah zammı, gecikme zammı¹² gibi hesaplanmakta ve ay kesirleri için de günlük faiz hesabı yapılmaktadır.

İzaha davet kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamenin tebliği üzerine mükellefler tarafından "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" başvurusunda bulunabilecek olup, başvurunun ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca mükellefler söz konusu ceza için tarhiyat sonrası uzlaşma yerine, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376'ıncı maddesindeki "Cezalarda İndirim" yoluna da başvurabileceklerdir. Ancak her iki uygulamadan aynı anda yararlanılması mümkün değildir.

2- PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESESİ

1950 yılından bu yana çeşitli adlarla vergi hukukumuzda yer alan "Pişmanlık ve İslah" müessesesi ise 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun¹³ 281'inci maddesi ile Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde son şeklini almıştır. Söz konusu değişiklik neticesinde madde;

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

¹¹ Özgür Biyan, İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet, Bilanço Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül 2016 Sayısı, s.46-49.

¹² 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesinde gecikme zammı düzenlenmiştir. Gecikme zammı, zamanında (vadesinde) tahsil edilmeyen 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen tüm kamu alacakları ve vergi ziyai cezaları için hesaplanmaktadır. Gecikme zammı oranı, 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19/10/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere her ay için %1,40 olmak üzere, 62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de 05/09/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 2,00 olarak belirlenmiştir.

¹³ 08/02/2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. *Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifai 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 herhangi 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,*
3. *Hiç verilmemiş olan vergi beyannamesinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması,*
4. *Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi,*
5. *Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.*

Bu madde hükümleri, Emlak Vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Esas itibarıyla pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı cezası, vergi kaçakçılığı suçu veya vergi kaçakçılığına iştirak suçu yatan bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesidir. Müessese, ceza ya maruz kalmamak üzere mükellefin kendi kendisini vergi idaresine ihbar etmesi şeklinde de

tanımlanmaktadır.¹⁴ Mükellef, Vergi Usul Kanununun 371'inci madde kapsamında yaptığı başvuruya, ilgili vergi kanunlarına aykırı davrandığını ve bu suretle vergi ziyasına sebebiyet verdiğini veya vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ettiğini özgür iradesiyle kabul etmiş olur. Böylece vergi idaresinin belki de hiç haberi olmayacağı ve tahsil edemeyeceği alacağının kanunda yazılı sürede Hazine'ye intikali, vergi idaresinin vergi toplama maliyetinin azalması, vergi idaresinin muhtemel vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk ile ilgili iş yükünün ve bunlara ilişkin giderlerinin azalması sağlanmaktadır. İzaha davet gibi bu müessesede kayıt dışılıkla mücadelede mükellef beyanına dayanmakta ve gönüllü uyum esaslarını içermektedir. Aynı zamanda mükellef, vergiyi ileride cezası ve gecikme faizi gibi yüksek bedellerle ödemek zorunda kalmamakta ve hukuk kurallarını çiğneyenler de kendi iradeleriyle ıslah edilmektedir.

2.1- Pişmanlık ve ıslah Müessesesinin Şartları, Usul ve Esasları

Vergi kanunlarımıza göre beyannamelerin kanuni süresi içerisinde verilmesi esastır. Kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerde, bu talebin kabul edilebilmesi için öncelikle ortada beyana dayalı bir vergi olmalı ve bu vergiye ilişkin vergi ziyayı cezasını kesilmesini gerektiren hal bulunmalıdır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına gümrük ve tekel idarelerince alınan vergiler dışında beyana dayanan vergi ve harçlar ile bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları, aynı Kanunun 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçları ve 360'ıncı maddesindeki kaçakçılık suçlarına iştirak edenler için belirlenen cezalar girmektedir. Bu kapsamda ilgili vergi mevzuatına göre beyan usulüne tabi vergi ve harç türleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹⁴ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.

Vergi Usul Kanunu Kapsamında Beyan Usulüne Tabi Vergi ve Harç Türleri	
a. Gelir Vergisi (Sorumlu sıfatıyla beyan dahil)	f. Damga Vergisi
b. Kurumlar Vergisi	g. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
c. Katma Değer Vergisi (Sorumlu sıfatıyla beyan dahil)	h. Belediye Vergileri(Beyana dayalı)
d. Özel Tüketim Vergisi	i. Tapu Harcı (Eksik ödenen)
e. Veraset ve İntikal Vergisi	j. Gümrük Harçları

Vergi Usul Kanununun 371'inci maddenin birinci ve ikinci bentlerinde, mükellef hakkında ilgili resmi makamlara ihbarda bulunulması, mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesinin başlaması veya olayın takdir komisyonuna intikal etmesi, pişmanlıktan yararlanmayı engelleyen durumlar olarak düzenlenmiştir. Bu itibarla, mükellefin keyfiyeti, resmi kayıtlara geçirilen bir dilekçe ile haber verdiği tarihten önce (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) haber verilen husus hakkında, herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü yapılması halinde bir tutanakla tevsik edilmek suretiyle bir muhbir tarafından ihbarda bulunulmaması gerekmektedir. Madde hükmünde muhbir tarafından yapılacak ihbarın hangi resmi makamlara yapılabileceği açıkça belirtilmediğinden, pişmanlık ve ıslahla beyandan önceki bir tarihte ihbarın, Hazine ve Maliye Bakanlığı birimleri dışında, CİMER, Savcılık, Emniyet gibi herhangi bir resmi kurum veya makamlara da yapılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. İhbarın vergi incelemesi sırasında veya yapılan araştırmalar sonucunda hasbelkader ortaya çıkmış olması halinde de olayın vergi idaresinin itilâna girmiş olduğunun kabulü gerekir.¹⁵

Diğer taraftan herhangi bir resmi makama yapılan ihbarın konusunun, mükellef tarafından haber verme dilekçesinde belirtilen konudan farklı olması durumunda pişmanlık talebi kabul edilebilecektir. Örneğin; gelir vergisi mükellefi

A'nın ticari kazanç, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret gibi unsurlardan gelir elde ettiği bir durumda, mükellef hakkında yapılan ihbarın sadece ticari kazançla ilgili olması, A'nın diğer gelir unsurlarına ilişkin pişmanlık ve ıslahla beyanda bulunmasını engellemeyecektir.

Yine maddede kanun koyucu "*herhangi bir vergi incelemesi*" lafzına yer verdiği için, pişmanlık ve ıslah şartlarının kabulünde mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesi yürütülüp yürütülmediği hususu önem arz etmektedir. Buna göre, pişmanlık talebi bulunan mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesinin kapsamının (*tam/sınırlı*) veya konusunun (*Kurumlar Vergisi/ Özel Tüketim Vergisi*) ne olduğunun bir önemi olmayacaktır. Örneğin; nezdinde 2017 takvim yılına ilişkin olarak vergi incelemesi devam eden mükellef B'nin aynı yıla ilişkin olarak pişmanlıkla beyanda bulunmasına müsaade edilmemiştir. Öte taraftan, takdir komisyonuna sevk işlemi aynı sonucu doğurmamakta, komisyona intikal eden olay haricindeki konularda pişmanlıkla beyanda bulunulabilmektedir. Örneğin; gelir vergisi/gelir geçici vergi matrahları yönünden 2015 takvim yılı takdir komisyonuna sevk edilen mükellef C, 2015 yılı için katma değer vergisi yönünden pişmanlıkla beyanname verebilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında mükellefler nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanan dönem için pişmanlık ve ıslahla beyanda bulunulamayacak ve yine incelemeye başlan-

¹⁵ Muharrem Özdemir, Pişmanlık Zammı, Mart 2009, <http://www.alomaliye.com/2009/03/31/pismanlik-zammi/> Erişim Tarihi: 08 Ekim 2018.

diği durumda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin son fıkrasında belirtilen kanuni süresinden sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi zıya cezasının %50 oranında uygulanması düzenlemesinden de yararlanılmayacaktır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi için getirilen 15 günlük beyanda bulunma ve ödeme süresinin hesabında Vergi Usul Kanunu'nun "Sürelerin Hesaplanması" başlıklı 18'inci maddesi gereğince, haber verme dilekçesinin verildiği gün dikkate alınmayacak ve süre ertesi günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Örneğin; hiç verilmemiş durumda olan 2016 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi pişmanlık talepli olarak (elektronik ortamda verilen beyannamelerde pişmanlık seçeneği işaretlenerek) 12/05/2017 tarihinde verilmesi halinde, en geç 27/05/2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) beyanda bulunularak ödeme yapılması gerekmektedir. Pişmanlık kapsamında haber verme tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde beyanname verilmemesi veya bu beyana göre tahakkuk ettirilen verginin ve birlikte hesaplanan pişmanlık zammının aynı süre içerisinde ödenmemesi durumunda pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilmiş olacaktır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 18'inci maddesinin (4) numaralı bendinde; "Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter." hükmü bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah beyannamelerinde ise kanunla belirlenmiş bir vade tarihi olmadığından (mükellefler beyan dönemi geçtikten sonra istedikleri bir zamanda beyanname vermiş ve ödeme gününü de kendileri belirlediğinden) 15 günlük ödeme süresinin son gününün tatile

rastlaması halinde sürenin uzadığından bahsedilemeyecektir. Bu durum, ödeme süresinin uzadığını düşünen mükellefler açısından pişmanlık şartlarının yitirilmesine neden olabilecektir.¹⁶ Kanun'un 371'inci maddesinde belirlenen söz konusu süre, hak düşürücü bir süreyi ifade eder.

2.2- Pişmanlık ve Islah Müessesesine İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde vergi zıyanı doğuran ve vergi idaresinin veya herhangi bir resmi makamın bilgisi dahilinde olmayan bir işlem kendiliğinden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmekte, bu sayede vergi kanunlarını çeşitli şekillerde ihlal eden mükellefler belirli şartlarla beyanlarını düzeltme imkanı da elde etmektedir. Vergi idaresi ise kayıtdışı kalan vergi unsurlarını sisteme dahil ederek vergi kayıp ve kaçaklarını önlemiş olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenleyen 359'uncu maddesinde; "371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." hükmü mevcuttur. Dolayısıyla pişmanlık şartlarına uyulması durumunda, kaçakçılık suçlarını işleyenler veya bu suçlara iştirak suçlarını işleyenler hakkında aynı kanunun 359 ve 360'uncü maddelerinde öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki hapis cezaları hükmolünmayacaktır.

Vergi Usul Kanununun 371'inci maddenin son bendinde açıkça belirtildiği üzere, Emlak Vergisi pişmanlık ve ıslah uygulaması dışında tutulmuştur. Yine her takvim yılında Ocak ayının başında idare tarafından yıllık olarak tahakkuk ettirilen Motorlu Taşıtlar Vergisi için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi hakkında uygulanıp uygulanmaya-

¹⁶ Tuğrul Ceylan-Bilal Düzkaaya, Pişmanlık ve Islah Müessesesinde 15 Günlük Ödeme Süresine Dikkat, Vergi Raporu, Kasım 2014, Sayı 182, s.31-37.

cağı konusunda ise Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özeldede;¹⁷ *“Bir mükellef hakkında pişmanlık hükümleri uyarınca işlem yapılabilmesi için öncelikle mükellefin fiilinin vergi ziyai cezası kesilmesini gerektirmesi gerektiği, veraset ve intikal vergisi uygulamasında beyannamenin ikinci ek süre sonuna kadar verilmesi halinde vergi ziyai cezası söz konusu olmayacağından bu aşamada pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı, ikinci ek süreden sonra beyanname verilmesi halinde ise olay idarenin bilgisine daha önce girdiğinden bu durumda da veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılarak verilmesinin olanaksız olduğu”* görüşü belirtilmiştir. Bu itibarla, veraset ve intikal vergisinde pişmanlıktan yararlanması mümkün değildir. Ancak süresinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilmeyen servet konuları için pişmanlıkla beyanda bulunulabileceği tabidir.

Kısmen beyana dayanan Damga Vergisi ile ilgili olarak da Maliye Bakanlığınca yayımlanan 8 seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde;¹⁸ *“V.U.K.’un 371’inci maddesindeki şartların tahakkuku halinde mükellef ve sorumluların pişmanlık taleplerinin yerine getirilmesi uygundur.”* denilmiştir. Danıştay 7. Dairesinin bir kararında¹⁹ ise; *“Damga Vergisini ödemenin önce bildirim gerektirmesi nedeniyle beyana dayalı vergi olarak kabulü ve bu nedenle pişmanlık hükümlerinden yararlanması gerekir.”* şeklindedir. Bu kapsamda makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti yoluyla ödenen damga vergisi beyan üzerine tarh olduğundan pişmanlık kapsamına girmekte, kağıtlara basılı damga konulmak suretiyle ödenen damga vergisi ise pişmanlık kapsamı dışındadır.

492 sayılı Harçlar Kanununun²⁰ 63’üncü maddesi uyarınca gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcının matrahı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanarak devir eden ve devir alandan ayrı ayrı tapu harcı tahsil edilmekte olup, gayrimenkul alım/satım bedellerinin düşük gösterildiği durumlarda, eksik beyan edilen tapu harçları için pişmanlıkla beyanda bulunulabilecektir.

Elektronik ortamda verilen e-beyannamelerde *“ihtirazi kayıtla beyandır.”* seçeneği işaretlenerek ihtirazi kayıtla beyanda bulunulabilmektedir. Bu konuda vergi idaresinin görüşü, pişmanlık ve ıslahla verilen beyannamelerin ihtirazi kayıt düşülmek suretiyle verilmesinin mümkün olmadığı ve bu kaydın pişmanlık müessesesi ile örtüşmediği yönündedir. Konu hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun vermiş olduğu bir karar;²¹ *“Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.”* şeklindedir. Buna göre, kanuni süresinden sonra verilen tüm beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesinin dava açma hakkı sağlamadığı anlaşılmaktadır. Aynı konuda verilen bir özeldede ise *“Pişmanlık beyannamelerine karşı dava açma hakkını saklı tutmak üzere ihtirazi kayıt konulamayacağı”* yönünde açıklamada bulunulmuştur. Özelgenin gerekçesinde pişmanlık müessesesinin mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak

¹⁷ Maliye Bakanlığının 04/05/2000 tarih B.07.0.GEL.0.60/6000-2206/21253 sayılı Özeldesi.

¹⁸ 17/10/1975 tarih ve 15386 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹ Danıştay 7. Dairesinin 07/12/2006 tarih ve 2004/3489 esas ve 2006/3893 sayılı Kararı.

²⁰ 17/07/1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/02/2015 tarih E:2014/1164, K:2015/20 sayılı Kararı.

olduğu ve bu hak kullanımı dolayısıyla bazı cezai müeyyidelerin uygulanmaması dolayısıyla, mükellefler böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava haklarını saklı tutmalarına ilişkin pişmanlıkla beyannameye ihtirazi kayıt düşülmesinin uygun olmayacağı belirtilmiştir.²² Bize göre de, pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt düşülmesi suretiyle verilmesinin pişmanlık ve ıslah müessesesinin kabul edilmiş amacına ve ruhuna aykırılık taşımaktadır.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmek için bir başvuru süresi söz konusu değildir. Uygulama- dan vadesi geçmiş bulunan beyan esasına dayalı vergiler ve bu vergilere ilişkin ortaya çıkan vergi ziyayı cezaları ile gecikme faizleri için yararlanılmış olacaktır. Vergi ziyasına sebebiyet verilmeyen durumlarda, vadesi gelmemiş yani ödeme süresi henüz geçmemiş vergiler, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler hakkında pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen beyannamelerin Vergi Usul Kanununun 371'inci maddede yazılı koşulları taşıyıp/taşımadığı vergi dairesince araştırılmaktadır. Müessesenin uygulanmasına ilişkin engel bir durum olup olmadığının kontrolü, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Yönetmeliğin²³ 10'uncu maddesi gereğince, ilgili vergi dairesinin "*Değerlendirme Masası*" tarafından yapılmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu 238 sıra No.lu Genel Tebliğinde;²⁴ "*Pişmanlığın, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi idaresinin itilâına girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara bildirilmesi olduğu, idare özellikle vergi ziyasının doğması koşuluyla pişmanlıktan yararlanmaya müsaade ettiği*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Söz konusu

Tebliğ'de kanuni süresi içinde verilmeyen beyannamelerin sonradan pişmanlık hükümlerinin uygulanması talebiyle verilmesine ilişkin olarak da aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;

- Kanuni süre içerisinde verilmeyen beyannamenin daha sonra Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca pişmanlık talebiyle verilmesi ve pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi halinde; pişmanlık talepleri geçerli sayılarak gerekli işlemler yapılacaktır.
- Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde; pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, gerek görülmesi halinde, bu mükellefler nezdinde inceleme yaptırılacaktır.
- Beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek, bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi halinde ise; verilen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edileceğinden, ödenecek vergi için vergi ziyayı cezası %50 oranında kesilecek ve bu tutar birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile mukayese edilecek ve miktar itibarıyla ağır olanı aranacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kapsamında verilen beyannamelerde pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Pişmanlık zammı, verginin normal vade gününü (ödeme günü) takip eden günden itibaren pişmanlıkla beyan kapsamında hesaplanan vergi ve pişmanlık zammının birlikte ödendiği tarihe kadar (bu tarih dahil) geçen süre için hesaplanmaktadır. Bu zam, yalnızca oran açısından gecikme zammına bağlanmış olup her ay ve kesri için

²² Maliye Bakanlığının 25/07/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Özelgesi.

²³ 24/12/1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴ 02/03/1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hesaplanır. Her ay ibaresinden kastın 30 günlük süre, ay kesri ibaresinden ise 30 günden daha az sürelerin anlaşılması gerektiği ve pişmanlık zammının günlük olarak hesaplanmasının mümkün olmadığı 169 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde²⁵ açıklanmıştır. Bu sebeple, pişmanlık zammının hesaplanmasında ay kesirlerinin tam ay olarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; 2018/Ağustos dönemine ilişkin olarak 2018/Eylül ayında verilecek katma değer vergisi beyannamesindeki verginin normal vade tarihi 26/09/2018 olup, söz konusu beyannamenin 05/11/2018 tarihinde pişmanlıkla verilmesi ve aynı gün ödeme yapılması halinde, pişmanlık zammı oranının [27/09/2018-27/10/2018 ile 28/10/018-

05/11/2018] tarihleri arasında geçen 2 aylık süre için %4 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3- İZAHA DAVET ile PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI ve ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1- Karşılaştırma Tablosu

Makalemizin önceki bölümlerinde ayrıntılı anlatıldığı üzere, izaha davet ile pişmanlık ve islah müesseselerinin tanım, kapsam, şartlar, vergiler, cezalar, zamlar ve ödeme süreleri vb. konularda mukayese edilerek müesseselerin benzer ve ayırt edici özellikleri tablolar halinde aşağıdaki gibi özetlenmeye çalışılmıştır.

İZAHA DAVET (V.U.K. Madde 370)	PİŞMANLIK ve ISLAH (V.U.K. Madde 371)
Tanım	
Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden ya da ihbarda bulunulmadan önce, verginin ziya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılan ön tespitler ile ilgili olarak mükelleften izah istenmesidir.	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 vermesidir.
Kapsama Giren Konular	
482 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen 16 adet konuyla sınırlıdır.	Beyan üzerine tarh ve tahakkuk eden bütün vergiler, harçlar ile VUK 359 ve 360'ıncı maddelerindeki vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlara iştirak fiilleri.
Yararlanabilecek Gerçek veya Tüzel Kişiler	
Mükellefler / Vergi Sorumluları / Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Bulunanlar	Mükellefler / Vergi Sorumluları / Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Bulunanlar
Ön Şart Bakımından	
Verginin ziya uğradığına delalet eden emareler bulunmalı.	Beyana dayalı vergilerde, vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olmalı.
Tespit/Bildirim Şekli Yönünden	
Yetkili mercilerce yapılan ön tespitlerle	Mükellef tarafından kendiliğinden
Değerlendirme Mercii	
İzah Değerlendirme Komisyonu (İZDK)	Değerlendirme Masası

²⁵ 31/12/1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Müesseseden Belirli Şartlar Dahilinde Yararlanılması Durumunda Kesilmeyecek/Hükmolunmayacak Cezalar	
- Vergi Aslına Bağlı Olarak Kesilmesi Gereken Vergi Ziyai Cezasının %80'i	- Vergi Ziyai Cezası - Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Hapis Cezası - Vergi Kaçakçılığına İştirake İlişkin Hapis Cezası
Müessese Kapsamında Tahakkuk Edecek/Kesilecek/Hesaplanacak Vergi, Ceza ve Zamlar	
* Vergi aslı * %20 oranında Vergi Ziyai Cezası * İzah Zammı ²⁶	* Vergi aslı * Pişmanlık Zammı ²⁷
İzahtan/Haber Verme Tarihinden İtibaren 15 Gün İçerisinde Ödenmesi Gereken Vergi ve Zamlar	
* Vergi aslı * İzah Zammı	* Vergi aslı * Pişmanlık Zammı
Şartlara Sahip Olunmaması veya Şartlardan Birinin İhlal Edilmesi Halinde	
İzah şartlarını taşımadığının anlaşıldığı veya izahta bulunulmasından sonra şartların ihlal edildiği durumda, ön tespit konusu hususlarla ilgili vergi incelemesi başlamadan ya da takdir komisyonuna sevkten önce beyanname verilmesi koşuluyla, 213 sayılı V.U.K. 344'uncu maddesi kapsamında %50 oranında vergi ziyai cezası kesilecek ve tahakkuk eden vergi için gecikme faizi hesaplanacaktır.	Pişmanlık şartlarını taşımadığının anlaşıldığı veya pişmanlık talebiyle verilir talebin kabul edilmesinden sonra şartların ihlal edildiği durumda, verilen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edileceğinden, 213 sayılı V.U.K. 344'uncu maddesi kapsamında %50 oranında vergi ziyai cezası kesilecek ve tahakkuk eden vergi için gecikme faizi hesaplanacaktır.

3.2- Örnek Uygulamalar

Kayıt dışılıkla mücadele için gönüllü uyumu esas alan izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseselerinin aşağıdaki şekilde örneklerle açıklanması konunun daha iyi anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Örnek 1: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması:

Mükellef (A) hakkında sahte belge düzenleyici olduğuna dair 2018 yılına ilişkin olarak Vergi Tekniği Raporu tanzim edilmiştir. Mükellef kurumdan aynı yılda 3 adet fatura ile mal ve hizmet aldığı beyan eden mükellef (B) Ltd.Şti.'nin yasal defterlerine kayıtlı sahte fatura bilgileri ile aynı yılın toplam mal/hizmet alış bilgileri aşağıda gösterilmiştir.

²⁶ İzah Zammı: İzahat zammı uygulanacak tutar*Aylık gecikme zammı oranı*Ay sayısı. Günlük Gecikme Zammı Oranları: 19/10/2010'dan itibaren (1,40/30/100=) 0,000467, 05/09/2018'den itibaren ise (2/30/100) 0,000667 olarak dikkate alınmaktadır.

²⁷ Pişmanlık Zammı: Ödeme süresi geçen vergi tutarı*Gecikme zammı oranı*Verginin normal vade tarihi ile ödeme yapılan tarih arasında geçen ay sayısı.

(A)'dan 2018 Yılında Alınan Mal/Hizmetler					Mükellef (B)'nin Verdiği KDV Beyannameleri İtibariyle 2018 Yılındaki Toplam Mal/Hizmet Alış Tutarı (KDV Hariç) 2.450.000,00-TL
Fatura Dönemi	Yev. No	KDV Hariç Tutar	%18 KDV'si		
1	Ekim	245	32.000,00	5.760,00	
2	Kasım	771	18.000,00	3.240,00	
3	Aralık	986	51.000,00	9.180,00	
Toplam			101.000,00	18.180,00	%5'i 122.500,00

Mükellef (B) Ltd.Şti.'nin sahte fatura kullandığından hareketle, *sahte faturalara ilişkin olarak yukarıdaki gibi indirim konusu yapılan KDV'lerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü madde hükümleri uyarınca reddi gerekmektedir birlikte*, mükellef (B)'nin sahte belge olabilecek faturaları her bir belge itibariyle 2018 yılı için belirlenen 57.000 TL sınırını ve belgele-

rin KDV Hariç tutarlarının toplamı olan 101.000 TL'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i 122.500 TL'yi aşmaması koşulları birlikte sağlandığından, mükellef (B) Ltd. Şti. hakkında 3 adet fatura için izaha davet süreci işletilebilecektir. Beyan ve ödemenin 10/02/2019'da yapıldığı varsayılmıştır.

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Katma Değer Vergisi	18.180,00	-Katma Değer Vergisi	18.180,00
-Vergi Ziyai Cezası (%20)	3.636,00		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) Ekim: 2ay 15günlük=288,02 Kasım: 1ay 15günlük=97,21 Aralık: 15 günlük= 91,84	477,07	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme tarihi) Ekim: 3 aylık =5.760*3*2/100= 345,60 Kasım: 2 aylık=3.240*2*2/100=129,60 Aralık: 1 aylık=9.180*1*2/100=183,60	658,80
Toplam Ödenecek Tutar	22.293,07	Toplam Ödenecek Tutar	18.838,80
Kanuni Süresinden Sonra Beyanname Verilmesi Durumunda			
-Katma Değer Vergisi			18.180,00
-Vergi Ziyai Cezası (%50)			9.090,00
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 296,00 TL < 9.090,00 TL olduğundan kesilmez.			0,00
-Gecikme Faizi ²⁸ (Normal vade-Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi) Ekim: 26/11/2018-10/02/2019 dönemi için 2 aylık=5.760*2*2/100=230,40 Kasım: 26/12/2018-10/02/2019 dönemi için 1 aylık=3.240*1*2/100=64,80 Aralık: Ay kesirleri dikkate alınmaz.			295,20
Toplam Ödenecek Tutar			27.565,20

²⁸ Vergi Usul Kanununun 112/3 üncü maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi usul ve esasları kapsamında ve kanuni süresinden sonra beyanname verilmesi durumunda yukarıda tabloda gösterildiği üzere ilgili tutarlar üzerinden Mükellef (B)'nin vadesi içerisinde ödeme yapması gerekmektedir.

Örnek 2: Gayrimenkule İlişkin Değer Artışı Kazancı Beyanında Bulunulmaması:

Bay (C) 2014 yılında 150.000 TL bedelle satın aldığı arsayı 2018 yılında 500.000 TL'ye satmış olmasına rağmen değer artışı kazancı yönünden bir beyanda bulunmamıştır. *Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/6'ncı maddesinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal*

ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak sayılmıştır. Söz konusu arsanın endekslenmiş iktisap bedeli 235.000 TL ve satış giderleri tutarı ise 14.000 TL'dir. Söz konusu tutarların hasıllattan düşülmesinden sonra elde edilen değer artış kazancı (500.000-235.000-14.000) 251.000 TL olmaktadır. Aynı yıl elde edilen değer artışı kazançlarına ilişkin belirlenen istisna tutar ise 12.000 TL'dir. Buna veriler ışığında, Bay (C)'nin gelir vergisi matrahı 239.000 TL, hesaplanan ve beyan edilmesi gereken gelir vergisi tutarı 74.130 TL'dir. İzaha davet, pişmanlık ve ıslah kanuni süresinden sonra beyanname verilmesi durumlarında beyan ve ödemenin 20/08/2018'de yapıldığı varsayılmıştır.

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Gelir Vergisi	74.130,00	-Gelir Vergisi	74.130,00
-Vergi Ziyası Cezası (%20)	14.826,00		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) 31/03/2018-20/08/2018 $74.130 \times 4 \text{ ay} \times 1,40/100 = 4.151,28$ $74.130 \times 20 \text{ gün} \times 0,000467 = 692,37$	4.843,65	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme) $74.130 \times 5 \text{ ay} \times 1,40/100 = 5.189,10$ (Ay kesirleri tam ay olarak dikkate alındığından günlük hesap yapılmaz.)	5.189,10
Toplam Ödenecek Tutar	93.799,65	Toplam Ödenecek Tutar	79.319,10
Kanuni Süresinden Sonra Beyanname Verilmesi Durumunda			
-Gelir Vergisi			74.130,00
-Vergi Ziyası Cezası (%50)			37.065,00
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 180,00 TL < 37.065,00 TL olduğundan kesilmez.			0,00
-Gecikme Faizi (Normal vade-Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi) 31/03/2018-20/08/2018 dönemi için; 4 aylık= $74.130 \times 4 \times 1,40/100 = 4.151,28$			4.151,28
Toplam Ödenecek Tutar			115.346,28

Örnek 3: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesi:

Vergi Dairesi tarafından ilgili bankadan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, Bayan (D) tarafından 4 adet mesken ile ilgili olarak 2017 yılı içerisinde istisna ve beyan sınırı üzerinde gayrimenkul sermaye iratları (kira gelirleri) elde edildiği ve buna ilişkin 2018/Mart döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verilmediği tespit edilmiştir. 193 sayılı

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların (arazi, bina, ihtira berati, telif hakları, gemi payları ve motorlu nakil ve cer vasıtaları) sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak veya intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Yine mezkur Kanunun 21'inci maddesinde düzenlenen mesken (konut) istisnasından, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip kira gelirlerinin beyan edilmemesi veya ek-

sik beyan edilmesi halinde yararlanılamamaktadır. Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri ise ilgili yılın geliri kabul edilerek ilgili yılda beyan edilmektedir. Buna göre, beyana tabi

başka geliri bulunmayan Bayan (D) götürü gider yöntemini seçmiş olup, beyan edilmesi gereken safi irat ve hesaplanan gelir vergisi aşağıdaki tablodaki gibidir.

Sıra	Yıl ve Gelir Türü	Tahsilat Tarihi ve Şekli	Tahsilat Tutarı	Yapılan Değerlendirme
1	2015 yılı kira geliri	10/01/2017-Havale	8.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
2	2016 yılı kira geliri	04/04/2017-Havale	13.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
3	2017 yılı kira geliri	12/09/2017-Havale	24.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
4	2018 yılı kira geliri	12/11/2017-EFT	15.000,00	2018 yılı geliri sayılır.
2018/Mart döneminde Beyan Edilmesi Gereken Kira Gelirleri			45.000,00	
Vergiden İstisna Edilen Tutar (Mesken İstisnası)			3.900,00	Yararlanılamaz.
Beyan Edilmesi Gereken Hasılat			45.000,00	
Götürü Gider Oranı (%15 ²⁹)			(6.750,00)	
Safi İrat			38.250,00	
Hesaplanan Gelir Vergisi			7.577,50	

İzaha davet veya pişmanlık ve ıslah kapsamında beyan ve ödemenin 31/12/2018'de yapıldığı varsayılmıştır. Son tablo ise Vergi Usul

Kanunu amir hükümleri gereğince vergi incelemesine tabi tutulması varsayımı üzerinden hazırlanmıştır.

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Gelir Vergisi	7.577,50	-Gelir Vergisi	7.577,50
-Vergi Ziyai Cezası (%20)	1.515,50		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) <u>31/03/2018-04/09/2018 dönemi için</u> Aylık=7.577,50*5*1,40/100=530,42 Günlük=7.577,50*4*0,000467=14,15 <u>05/09/2018-31/12/2018 dönemi için</u> Aylık=7.577,50*3*2/100=454,65 Günlük=7.577,50*26*0,000667=131,40	1.130,62	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme tarihi) <u>31/03/2018-04/09/2018 dönemi için</u> Aylık=7.577,50*6*1,40/100=636,51 <u>05/09/2018-31/12/2018 dönemi için</u> Aylık=7.577,50*4*2/100=606,20	1.242,71
Toplam Ödenecek Tutar	10.223,62	Toplam Ödenecek Tutar	8.820,21

²⁹ 14 Aralık 2017 tarih ve 30270 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun ile 01/01/2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına uygulanacak götürü gider oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Vergi İncelemesi Yapılması Durumunda	
-Gelir Vergisi	7.577,50
-Vergi Ziyai Cezası (1 Kat)	7.577,50
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 160 TL< 7.577,50 TL olduğundan kesilmez.	0,00
-Özel Usulsüzlük Cezası (Mük. Md..355 Elektronik ortamda beyanname vermeme)	1.600,00
-Gecikme Faizi (Normal vade-Son yapılan tarihyatın tahakkuk tarihi) 31/03/2018-04/09/2018 dönemi için; 7.577,50*5*1,40/100=530,42 05/09/2018-31/12/2018 dönemi için; 7.577,50*3*2/100=454,65	985,07
Toplam Ödenecek Tutar	17.740,07

SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde düzenlenerek 01/09/2017 tarihinden itibaren uygulamaya konulan "izaha davet" müessesesinde; vergi incelemesi başlamadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan ya da ihbarda bulunulmadan önce, belirlenen konularla sınırlı olarak verginin ziya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili mercilerce yapılan ön tespitler hakkında mükelleflerden izah istenmektedir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeni bir yöntem olarak ihdas edilen izaha davet ile olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesinde mükelleflerin daha çok katkıda bulunması sağlanırken, vergi ziyasına sebebiyet verilmediği anlaşılan durumlarda da mükelleflerin gereksiz yere vergi incelemesi veya takdire sevki işlemi yapılmamaktadır.

İdari aşamada çözüm yolu olarak getirilen izaha davet müessesesiyle, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması, vergi matrahının aşınması sorununun daha hızlı ve düşük maliyetli bir şekilde çözüme kavuşturulması ile mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması amaçlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde yer alan "pişmanlık ve ıslah" müessesesinde ise; beyana dayanan vergi ve harçlarda vergi ziyayı doğuran ve vergi idaresinin veya herhangi

bir resmi makamın bilgisi dahilinde olmayan bir işlem kendiliğinden vergi dairesine bildirilmektedir. Bu sayede, vergi idaresinin belki de hiç haberi olmayacağı ve tahsil edemeyeceği bir alacak Hazine'ye intikal etmekte, vergi toplama maliyeti ile muhtemel vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk ile ilgili iş yükü ve bunlara ilişkin giderleri azalmaktadır. Böylece pişmanlık müessesesinin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda önemli bir işleve sahip olduğu, idare ile mükellefler arasındaki uyumsuzlukları azalttığı ve idarenin kaynaklarını ve zamanını daha etkin olarak kullanmasına ve kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınmasına katkı sağladığı tabidir.

Mükellefler tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği veya kaçakçılık suçlarına iştirak edildiği hallerde, bu husus tespit edilmeden önce pişmanlıkla beyanda bulunulabilecektir. Ancak kaçakçılık suçlarının ön tespite konu olması durumunda izaha davet işletilmeyecektir. İzaha davetten öngörülen şartlarla yararlanıldığında vergi ziyai cezası %20 oranda indirimli olarak kesilirken; pişmanlıkla beyan durumunda vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Ayrıca izah zammı hesabında ay kesirleri için de günlük faiz hesaplanmakta, pişmanlık zammı hesabında ise günlük faiz hesabı yapılmamakta ve ay kesirleri tam ay sayılmaktadır.

Sonuç olarak kayıt dışı faaliyetlerde bulunulması, vergi kanunlarına aykırı davranılması veya kanun hükümlerinin farklı yorumlanması suretiyle verginin ziyaa uğratılmasına sebebiyet veren mükellefler, izaha davet veya pişmanlık ve islah gibi müesseselerden faydalanarak beyanlarını düzeltmektedir. Vergi uyumsuzluklarının yargı mercilerine intikal ettirilmeden mükelleflerle işbirliği yapılarak idari aşamada çözülmesi neticesinde mükelleflerin vergi bilinci artacağından, vergiye gönüllü uyum sağlanacak ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakları da önlenmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.
- 492 sayılı Harçlar Kanunu, 17/07/1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete.
- 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08/02/2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete.
- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete.
- 169 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31/12/1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete.
- 238 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 02/03/1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete.
- 8 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği, 17/10/1975 tarih ve 15386 sayılı Resmi Gazete.
- 482 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25/07/2017 tarih 30134 sayılı Resmi Gazete.
- 490 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 29/12/2017 tarih ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
- 95 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.
- 04/09/2018 tarih ve 62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 05/09/2018 tarih ve 30526 sayılı Resmi Gazete.
- 12/10/2010 tarih ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 19/10/2010 tarih ve 27734 sayılı Resmi Gazete.
- AKDOĞAN, A. (2011). Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.
- BATUN, M., (2017). 15 Soruda İzaha Davet Müessesesi, Vergi Dünyası, Eylül.
- BİYAN, Ö. (2016). İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: İzaha Davet, Bilanço Dergisi, Temmuz-Ağustos-Eylül Sayısı, s.46-49.
- CEYLAN, T., DÜZKAYA, B. (2014). Pişmanlık ve İslah Müessesesinde 15 Günlük Ödeme Süresine Dikkat, Vergi Raporu, Kasım, Sayı 182, s.31-37.
- DOĞAN A., KABAYEL M. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Mayıs 2018, Sayı 224.
- KIZILLOT, Ş. (1999). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ŞENYÜZ, D. (2017). Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- TÜRKAY, İ. (2013). Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 299, s.148-163.
- ÖZDEMİR, M. (2009). Pişmanlık Zammı, Mart, <http://www.alomaliye.com/2009/03/31/pismanlik-zammi/> Erişim Tarihi: 08/10/2018.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete.
- Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, 24/12/1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete.

- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25/02/2015 tarih E:2014/1164, K:2015/20 sayılı Kararı.
- Danıştay 7. Dairesinin 07/12/2006 tarih ve 2004/3489 esas ve 2006/3893 sayılı Kararı.
- Maliye Bakanlığı 04/05/2000 tarih B.07.0. GEL.0.60/6000-2206/21253 sayılı Özelgesi.
- Maliye Bakanlığı 25/07/2001 tarih B.07.0. GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Özelgesi.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 12 Ekim 2018.