



# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN ROLÜ VE ÖNEMİ**

**Harun KARAGÖZ**

**Ağustos 2021  
Denizli**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH  
MÜESSESESİNİN ROLÜ VE ÖNEMİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Dönem Projesi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları (Tezsiz)(İ.Ö.) Programı**

---

**Harun KARAGÖZ**

**Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN**

**Ağustos 2021  
Denizli**

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 atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Harun Karagöz

## ÖN SÖZ

Çalışmamın her aşamasında benden desteğini eksik etmeyen, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, kendisini tanımaktan mutluluk duyduğum danışman hocam Sayın Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a sonsuz şükranlarımı sunarım.

## ÖZET

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN ROLÜ VE ÖNEMİ

Karagöz, Harun  
Dönem Projesi  
Maliye ABD

Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı  
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Ağustos 2021, VII + 53 Sayfa

Toplumların ayakta kalabilmesi ve süreklilik sağlayabilmeleri için toplumsal norm ve değerler büyük önem taşımaktadır. Devlet kurumu bu bağlamda toplumdaki düzenin sağlanmasında büyük rol oynamaktadır. Ülkelerin kamu düzenin oluşturulmasında gerekli olan finansmanın sağlanmasında vergi alımları gerçekleştirilmektedir. Bu vergilerin mükellefler tarafından yerine getirilmesindeki koşullar da yasal olarak düzenlenerek tahsil edilmektedir. Vergilerin sorumluluklar bağlamında yerine getirilmemesi durumların da mükelleflerin ve vergi idarelerin işlem sürelerinde kolaylıklar sağlanmasına adına çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmektedir. Bu düzenlemeler idari ve yasal çözüm yolları olarak belirlenmiş olup pişmanlık ve ıslah müessesesi idari çözüm yolları arasında yer almaktadır. Böylece yargısal çözüm yollarına gidilmeden kısa sürede çözüm imkanları sunulması amaçlanmaktadır. Gerçekleştirilen bu çalışma ile Pişmanlık ve Islah Müessesinin Türk Vergi Hukuku'nda sağlamış olduğu imkânlar vergi idareleri ve mükellefler tarafından incelenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Islah, Vergi, Mükellef, Pişmanlık

## ABSTRACT

### EVALUATION OF THE LEGAL PATH OF APPEAL IN THE TURKISH TAX JUDICIARY IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

Karagöz, Harun  
Term Project  
Public Finance Department  
Tax Law and Tax Practises Programme  
Adviser of Thesis: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

August 2021, 53 Pages

**Social norms and values are of great importance for societies to survive and ensure continuity. In this context, the state institution plays a major role in maintaining order in society. Tax purchases are carried out in order to provide the financing necessary for the establishment of public order of the countries. The conditions for the fulfillment of these taxes by the taxpayers are also legally regulated and collected. In cases where taxes are not fulfilled in the context of responsibilities, various arrangements are made in order to facilitate the processing times of taxpayers and tax administrations. These regulations have been determined as administrative and legal solutions, and the penitentiary and correctional institution are among the administrative solutions. Thus, it is aimed to provide solutions in a short time without resorting to judicial solutions. With this study, the opportunities provided by the Regret and Islah Institution in Turkish Tax Law are examined by tax administrations and taxpayers.**

**Keywords:** Correction, Tax, Taxpayer, Regret

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER .....	IV
TABLOLAR LİSTESİ.....	VI
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	VII
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜMÜ

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı .....	2
1.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler.....	3
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları .....	4
1.3.1. İdari Çözüm Yolları .....	4
1.3.1.1. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi .....	5
1.3.1.2. Uzlaşma Müessesesi .....	6
1.3.1.3. Vergi Hatalarını Düzeltme .....	8
1.3.1.4. İzaha Davet Müessesesi .....	10
1.3.1.5. Pişmanlık Ve Islah Müessesesi .....	11
1.3.2. Yargısal Çözüm Yolları .....	12
1.3.3. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı .....	15
1.3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçisi (Ombudsman).....	16

### İKİNCİ BÖLÜM

#### İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN PİŞMANLIK VE ISLAH

2.1. Pişmanlık ve Islah Kavramlarına Genel Bakış.....	18
2.1.1. Pişmanlık ve Islah Tanımı.....	18
2.1.2. Pişmanlık ve Islah Kapsamında Yer Alan Vergi ve Cezalar .....	19
2.1.2.1. Pişmanlık ve Islah Kapsamında Yer Alan Vergiler .....	19
2.1.2.2. Pişmanlık ve Islah Kapsamında Yer Alan Kabahat ve Suçlar .....	20
2.2. Pişmanlık ve Islah Talebinin Şartları .....	21
2.2.1. Haber Verme Tarihinden Önce İhbarın Olmaması .....	22
2.2.2. İncelemeye Başlanmamış ve Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması .....	22

2.2.3. Verilmemiş Olan, Eksik veya Yanlış Yapılmış Olan Beyannamelerin 15 Gün İçinde Verilmesi .....	23
2.2.4. Haber Verilmiş Olan Vergilerin Ödeme Süresi Geçmesine İlişkin Pişmanlık Zammıyla Birlikte Ödenmesi Durumu.....	24
2.2.5. Geçici Vergi Uygulamasında Pişmanlıkla Beyan .....	24
2.3. Pişmanlık ve İslahın Çeşitli Müesseseler ile Karşılaştırılması .....	25
2.3.1. Etkin Pişmanlık ile Karşılaştırılması.....	25
2.3.2. Ön Ödeme ile Karşılaştırılması.....	26
2.3.3. Gönüllü Vazgeçme ile Karşılaştırılması .....	26
2.3.4. Vergi Afları ile Karşılaştırılması.....	27
2.3.5. Cezalarda İndirim ile Karşılaştırılması .....	28
2.3.6. Terkin ile Karşılaştırılması.....	29
2.3.7. Uzlaşma ile Karşılaştırılması .....	30
2.3.8. İzaha Davet ile Karşılaştırılması .....	31
2.4. Pişmanlık ve İslah Müessesesinde Özellik Arz Eden Durumlar ve Etkileri.....	31
2.4.1 Pişmanlık ve İslah Uygulamasında Beyana Çağrı Mektubu.....	31
2.4.2 İhtirazı Kayıt Uygulanmasının Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerdeki Yeri..	32
2.4.3 Zarar Beyan Edilmesinin veya Matrah Gösterilmemesinin Pişmanlık Beyannamelerindeki Yeri.....	34
2.4.4 Pişmanlık ve İslah Müessesesinde Kaçakçılık Yüzünden Uygulanan Hürriyetle İlgili Olan Cezalardan Kurtulma Olanağı .....	35

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PIŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİNİN ETKİLERİ

3.1. Pişmanlık ve İslah Müessesinin Hükümlerinin Getirdiği Sonuçları.....	36
3.1.1. Hükümlerin Vergi Mükellefi Açısından Önemi .....	36
3.1.2. Hükümlerin Vergi İdaresi Açısından Önemi .....	38
3.1.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi Bağlamında Gerçekleşen Danıştay Kararlarına İlişkin Örnekler .....	38
<b>SONUÇ.....</b>	<b>46</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>48</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ.....</b>	<b>53</b>



**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Vergi Uyuşmazlığında Tutara Bağlı Çözüm Yolları .....	15
Tablo 2. Mükelleflerin pişmanlık talepli beyannamelerinin vergi idaresine sunmalarındaki aşamalar .....	21
Tablo 3. 1924 ile 2018 Yılları Arasında Gerçekleşen Vergi Afları .....	28
Tablo 4. Aylık Gecikme Zammı Oranları .....	36

**SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ**

İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TL	Türk Lirası
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Toplumlar varlıklarını sürdürebilmek için devlet mekanizmasına ihtiyaç duymaktadır. Devlet toplumun en küçük yapı taşından en büyük yapısına kadar işlerlik kazandırabilecek sistemin sağlayıcısı konumundadır. Bu bağlamda sosyal bilimlerin her zaman konusu halini almıştır.

Devletin toplumlardaki işlerliğinde finansal rolünde kamuyla iş birlikleri vergi çatısında buluşmaktadır. Vergi sistemi ile devlet mekanizması, kamunun ihtiyaçlarını belirleyerek bu ihtiyaçların karşılanmasında görev almaktadır. Buradan hareketle vergilerin ülkelerin bel kemiği olduğu söylenebilir. Gerçekleştirilen bu çalışmada Türkiye’de bulunan vergi sistemi içerisindeki düzenlemelerden birisi olan pişmanlık ve ıslah müessesinin Türk Vergi Hukuku’ndaki yeri ve önemi değerlendirilmiştir.

Gerçekleştirilen bu çalışmada nitel bir desen benimsenerek literatür taramalarından yola çıkılarak incelemeler yapılmıştır. Buradan hareketle pişmanlık ve ıslah müessesinin fonksiyonlarının anlaşılabilmesi için öncelikle birinci bölüm bağlamında vergi uyumsuzluğunun hem kavramsal yapısı hem de hukuki açıdan değerlendirilme biçimleri incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesinin idari bir çözüm olarak varlığından bahsedilmiştir. Bu bölümde pişmanlık ve ıslah müessesinin tanımları gerçekleştirilmiş, kabul şartları ele alınmış ve diğer müesseselerle olan ilişkileri incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise pişmanlık ve ıslah müessesesinin özellik arz eden durumları ile hükümlerinin sonuçları incelenmiştir. Pişmanlık ve ıslah müesseselerine gerçekleştirilen başvurular sonucunda hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi açısından sonuçları değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışma özellikle vergi mükelleflerinin kabahat ve suçlarını kabul ederek ceza indirimlerinden yararlanabilmelerine olanak tanınmasına odaklanılmıştır. Pişmanlık ve ıslah müessesinin bu özelliği ile gerçekleştirilen bu çalışmanın literatürde mükellefler tarafından bilinirliğinin artırılmasına yönelik katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜMÜ

#### 1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Kamu kaynaklarının devlet yönetimindeki varlığı sosyal devlet anlayışıyla daha da artmıştır. Bunun temel sebebi sosyal devlet ile görev ve sınırlılıklarının genişlemesidir. Devletin artan görevlerine bağlı olarak artan giderlerin karşılanabilmesinde kamu kaynaklarından en önemlisi vergidir (Turhan, 1993: 23). Devletin somut bir hale gelmesinde vergilerin yeri oldukça önemlidir. Çünkü devletin sorumluluklarını yerine getirmesinde kişilerin görevlerini icra etmelerinde kamu hizmetlerini sunabiliyor olmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda vergiler en büyük gelir kalemi olarak önem arz etmektedir.

Devlet ve egemenliği altında yer alan insanlar için önem arz eden vergi kavramının tanımına bakıldığında hem ekonomik hem de sosyal görevlerin yerine getirilmesinde kanun çerçevesinde ödenmesi zorunlu olan mükellefiyet anlamına sahip olduğu görülmektedir (Oktar, 2014: 33). Vergiler, vergilendirme konusunda yetki sahibi olanlar veya doğrudan devlet tarafından kişilerden ve kurumlardan yasal olarak kamu finansmanı için karşılıksız, nakdi ve yasal yollarla alınan ödemeler olarak değerlendirilmektedir.

Vergi tarihsel süreç boyunca devlet bünyesinde var olan ve yönetim biçimleri değiştiğiçe tanımı değişen bir özelliğe sahiptir. Bu bağlamda verginin gönüllü olduğu dönemler olduğu gibi zorunlu olduğu dönemler de görülmektedir. Günümüzde hukuki olarak zorunlu bir şekilde kişi ve kurumlardan alınmaktadır (Küsmenoğlu, 2010: 39; Akdoğan, 2003: 45).

Vergi uyuşmazlığı kavramına geçilmeden önce vergi kavramının tanımı çerçevesinde gelişen ilişkide genellikle iki tarafın olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki vergi borçlusu olan mükellef diğeri ise vergi alacaklısı olan vergi idaresidir. Bazı durumlarda bu vergi ilişkisinde vergi sorumlusu da yer almaktadır. Vergi uyuşmazlığı bu taraflar arasında zaman içerisindeki sahip oldukları amaçlarda ve sergiledikleri davranışlarda farklılıklar meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda geniş bir çerçeveye sahip olan vergi uyuşmazlığı hakkında birçok tanım yer almaktadır. Bunun için öncelikle uyuşmazlık kavramına bakılması gerekmektedir.

Uyuşmazlık kavramı ile niza, ihtilaf, çekişme, uzlaşmama, anlaşmazlık, ayrılık, aykırılık gibi durumlar ifade edilmektedir. Bu bağlamda meydana gelen uyuşmazlık var olan bir hak veya ortaya çıkan bir sonuç kapsamında tarafların anlaşmaması olarak

tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda uyuşmazlığın sebebi olarak tarafların fikir ayrılıklarına düşmesi neden olmakta olduğu görülmektedir. Uyuşmazlık idari işlemlerde ortaya çıktığında taraflardan herhangi birisinin yapılmış olan idari işlemi kabul etmeyip idari veyahut yargı yoluyla işlemin iptali gerçekleştirilebilmektedir (Ekeryılmaz, 2014: 16). Bahsedildiği gibi taraflardan birisi fikir ayrılığı sonucunda itirazda bulunması uyuşmazlık olarak adlandırılmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı ile vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında vergi yükümlülüğü kapsamında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlık ifade edilmektedir. Vergi uyuşmazlığın kaynağında ise tarafların anlayış farklılıklarına sahip olması veya fikir ayrılıklarının olması olduğu görülmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 65). Vergi uyuşmazlığının hukuki anlamda sonuç yaratması için anlaşmazlığa konu olan bir idari işlemin ortada var olması gerekmektedir. Ortaya çıkan anlaşmazlık vergilendirme süreçlerinden tarh aşamasında söz konusu olabildiği gibi tahakkuk tebliğ ve tahsil aşamalarında da söz konusu olabilmektedir.

### **1.2. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etkenler**

Vergi uyuşmazlıklarında vergi başta olmak üzere diğer kamu geliri olan resim, harç vb. gelirlerin tarh tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi süreçlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla beraber vergi çerçevesinde kesilen cezalar da vergi uyuşmazlığına neden olabilmektedir. Vergi uyuşmazlığının uygulama alanındaki karşılığı olan yapılan denetimler veya vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farklılıkları vergi uyuşmazlığı örnek olarak verilebilir (Bilici, 2010: 32).

Vergi uyuşmazlığına ilişkin nedenler genel olarak şu şekilde sıralanabilir (Armağan, 2007: 160-178):

- Tarafların karşılıklı çıkarları arasındaki uyumsuzluklar,
- Mükelleflerin ödemek zorunda oldukları kamu borcunu ödemek istememeleri veyahut bu borçların azaltılmasını istemeleri,
- Vergi ahlakının mükellefler tarafından yeterince gelişmemiş olması,
- Vergi mevzuatı çerçevesinde mükelleflerin yeterince bilgi sahibi olmamaları,
- Vergi idaresi ve mükelleflerin karşılıklı olarak vergi hükümleri ile ilgili uygulamalar kapsamında hatalar gerçekleştirmeleri,
- Vergi mevzuatının değişim göstermesinin sürekli olması,
- Vergi kanunlarının niceliksel açıdan çok olması,

- Mükelleflere yönelik cezaların caydırıcılığının düşük olması,
- Sürekli olarak vergi aflarının yapılması,
- Vergi kanunlarının hazırlanma sürecinde beklenmeyen hususların sonraki süreçte sorun olarak ortaya çıkması,
- Kanunların güncel ekonomik hayatla uyum içinde olmaması,
- Vergi idaresinin kendi içerisindeki sorunlar (personel eksikliği, personelin mevzuat konusundaki yetersizliği, vergi idaresinin keyfi uygulamaları, vergi inceleme oranının düşüklüğü dolayısıyla vergi kaçırmanın marjinal faydasının artması vb.).

### **1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları**

Taraflar arasında meydana gelen vergi uyuşmazlığının çözülebilmesi için iki yol bulunmaktadır. Bu yollardan birincisi idari aşamada gerçekleşen ve barışçıl olarak adlandırılabilir olan idari çözüm yollarıdır. İkinci olarak ise yargısal çözüm yollarıdır (Yaşın, 2007:97). Mükellefin tercihine bağlı olarak bu çözüm yolları kullanılmaktadır.

#### **1.3.1. İdari Çözüm Yolları**

Barışçıl çözüm yolları olarak da ifade edilen idari çözüm yolları vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen uyuşmazlıkların çeşitli yöntemlerle karşılıklı rıza sonucunda çözülmesi olarak ifade edilebilir. İdari çözüm yolları yargı aşamasına intikal etmeden idari düzeyde mükellefler ile vergi idaresi arasında kısa sürede üretilen çözümler olarak görülmektedir (Usta, 2009: 87).

İdari çözüm yollarının barışçıl çözüm yolları şeklinde ifade edilmesinde karşılıklı rızanın önemli bir yeri bulunmaktadır. İdari çözüm sürecinde idare kadar mükellef de sunulan çözümü doğrudan kabul etmek zorunda değildir. Ancak bu durum yargı çözüm yollarında zorunluluk arz etmektedir. Buradan hareketle idari çözüm yollarında irade, istem ve kabule bağlı hareket edildiği görülmektedir.

İdari çözüm yollarında çeşitli sebeplerin olması çözüm konusunda da çeşitlilik arz etmektedir. Bu bakımdan temelde vergi uyuşmazlığı bağlamında mevcut ihtilafa konu olan bir olayın var olması gerekmektedir. Bununla beraber ihtilaf konusu olan olayın idari çözüm yollarında karşılığının bulunması ve tarafların çözüm yöntemi kapsamında aranan yükümlülükleri yerine getirmeleri beklenmektedir.

Mükellefler için idari çözüm yollarının avantajlı yönlerinden birisi idari çözüm yollarının yukarıda bahsedildiği gibi uyuşmazlığı kısa sürede çözüyor olmasıdır. Buna bağlı olarak mükelleflerin yani vergi borcu bulunanların vergi idaresine karşı gelişen

tepkilerinin azaltılması söz konusu olmaktadır. İdare açısında uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözüme kavuşturulması idarenin kendi lehine sonuçlar alabilmesinin önünü de açmaktadır. Nasıl ki mükellef nazarında aleyhte bir karar çıkma durumu bulunuyor idare içinde aleyhte kararların yargıda çıkma olasılığı her zaman bulunmaktadır. İdarenin mükellef ile idari çözüm sürecinde çözüm üretmesi idare için maddi açıdan da kolaylık sağlamaktadır. Bunun nedeni ise yargı sonucunda mükellef haklı bulunduğu takdirde idare hem kamu gelirinden mahrum kalmaktadır hem de mükellefin dava sürecinde yapmış olduğu dava harcamalarını karşılamak durumundadır (Mutluer vd., 2006: 817).

Yargı çözümlerine gidildiği takdirde alınan sonuca bağlı olarak en fazla zararı idare üstlenmektedir. Bunun sebebi ise davanın kaybedilmesinin sadece bir mükellefle ilişkili olmadığı sonuç itibarıyla diğer mükelleflerin güvenini kaybetme riskini taşınmasıyla hazinenin kayba uğrama durumunun olmasıdır. Dolayısıyla kamuoyunda vergiye karşı gelişebilecek tepkiler ortaya çıkmaktadır (Güçlü, 2007: 42).

Yargı çözümlerindeki riskler göz önüne alındığında mükellefler kadar idarenin de idari çözüm konusunda olumlu yaklaşım sergiledikleri görülmektedir. Vergi uyuşmazlığı sürecine ilişkin ilk başvuru çözümler kapsamında yapılan bir araştırmaya göre vergi borçlusu olan mükelleflerin ilk olarak idari çözüm yollarına başvurdukları bu yollardan sonuç elde edemedikleri takdirde yargısal çözümlerine gittikleri sonucuna ulaşılmıştır (Kutlar, 2005: 33).

İdari çözüm sürecinde vergi borçluları ve idare kapsamında ortaya çıkan sorunlara karşılık beş çözüm müessesesi bulunmaktadır. Bunlar; uzlaşma, cezalarda indirim, hata düzeltme, izaha davet ve pişmanlık ve ıslahdır.

### **1.3.1.1. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi**

Cezalarda indirim müessesesinde temel amaç tarh edilen vergilerin ve cezaların mükellefçe kısa sürede ödenmesini sağlamaktır. Vergi idaresini ve mükellefi yargısal dava yükünden kurtararak uyuşmazlığın idari aşamada çözümü sağlanır.

Vergi Cezalarında indirim müessesesine ilişkin yasal mevzuata bakıldığında indirim hükümleri VUK'ta yer alan 376. Maddede belirtilmiştir. *“Mükellef veya vergi sorumlusu; 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, 2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda,*

*üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanununun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”*

Buna göre tarh edilmiş olan vergiyi (ikmalen, resen veya idarece), vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarının yapılan ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihten başlayarak 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurusunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Böylece vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilmiş olan türden mükellefin teminat göstererek verilen vadenin bitişinden başlayarak 3 ay içinde ödeneceği bildirilirse kesilmiş olan cezanın yarısı ödenebilmektedir. Bunun dışında uzlaşma gerçekleşirse uzlaşmış olan vergi ve vergi ziyayı cezasının  $\frac{3}{4}$ 'ünün indirilebileceği belirtilmektedir. Ek olarak kanunda yer alan ek 8. Maddesinde ifade edildiği şekliyle mükellefin ödeme süresi içerisinde ödeme yaptığı anda cezasının  $\frac{1}{4}$  oranında indirileceği kararı verilmiştir.

Yukarıda belirtilen madde kapsamının dışında para cezası olmayan suçlar bulunmamaktadır. Sadece vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları VUK'un 376. Maddesine göre uygulanmaktadır. Ayrıca tarh edilen vergiler de bu maddenin dışında kalmaktadır.

### **1.3.1.2. Uzlaşma Müessesesi**

İdari çözüm yollarından bir diğeri de uzlaşma müessesidir. Burada yargı çözüm yollarına gidilmeden idari olarak çözümler üretilmektedir. Uzlaşma kapsamında tarafların karşılıklı olarak vergi uyumsuzluğundan kaynaklı rıza göstererek idari çözüm talep etmeleri ifade edilmektedir. Uzlaşma ile vergi sorumlusu ve vergi idaresi en kısa yoldan çözüme ulaşmayı hedeflemektedir.

Vergi uyumsuzluğu çerçevesinde en fazla talep gören çözüm yollarından birisi olan uzlaşma müessesesi oldukça büyük önem arz etmektedir. Bunun temel sebeplerinden birisi vergi uyumsuzluğu ile yargıda çözüm arayışı genel olarak idarenin aleyhinde sonuç vermesidir. Ayrıca mükelleflere hazırlanan vergi inceleme raporları genel olarak uzlaşma sürecinde çözümlenebilmektedir. Bu bakımdan da vergi idaresi açısından önemlidir.

Uzlaşma çözümünün faydaları arasında ihtilafların kısa sürede çözüm sunması olduğu kadar iyi niyetli olan mükelleflerin korunması ve vergi ve cezaların da hızlı şekilde hazineye ulaştırılması olarak ifade edilmektedir (Adıbaşı ve Akkurt, 2014: 314).



Bununla beraber mükellef açısında bir avantajı da uzlaşma komisyonları tarafından ceza ve vergi tutarının indirimine tabi tutulmamasıdır. VUK'ta uzlaşmaya iki ayrı biçimde yer verilmiştir. Bunlardan birincisi ceza kesilmeden vergi tarh edilmeden önce başvurulabilecek tarhiyat öncesi uzlaşma ikincisi ceza kesinleştikten sonra veya vergi tarh edildikten sonra başvurulabilecek olan tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine yönelik yapılan tarhiyatlar için geçerlidir. Vergi incelemesine dayanmayan tarhiyatlar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma mükellef için bir haktır. Uygulamada genellikle vergi incelemesinde görevli memurlar mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip etmediğini sormaktadır. Uzlaşma günü belirlenir ve inceleme raporu ile mükellefe tebliğ edilir. Uzlaşma sağlanamazsa inceleme raporu ile gerekli tarhiyat yapılır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını ikmalen re'esen ve idarece tarh edilen vergiler ile vergi ziyayı kabahati oluşturur. Vergi ziyasının ağır nitelikli fiilleriyle yaratılanlar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamının dışında bırakılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi kabahatlerinden sadece orta nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati için mümkündür (Şenyüz, 2020: 341).

Kanun kapsamında kısmi uzlaşmaya olanak sağlanmıştır. Oluşan matrah farkının bir kısmı için uzlaşma talep edilebilmektedir. Tarhiyat nedenlerinin bir kısmına karşı çıkıp diğer kısmı kabul edilebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için birtakım şartlar vardır bunlardan birini veya daha fazlasını sağlamayan uzlaşma talebi kabul edilemez. Daha öncesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış olması ya da görüşmeye katılmaktan dilekçe yoluyla vazgeçmiş olmak gerekir. 30 günlük hak düşürücü sürenin geçirilmemesi gerekir. Son olarak da aşağıdaki sebeplerden en az birine dayandırılması gerekir. Bunlar:

- Vergi ziyasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememiş olması
- Mükellefin yanılma içinde bulunması
- Tarhiyatın vergi hatası içermesi
- Yargı ile idarenin farklı görüşlerde olması

Uzlaşmaya başvurulmasının ardından şekil usul şartlarını sağlayan başvuru görüşme gününden on beş gün önce olacak şekilde gün saat ve yer olarak mükellefe bildirilir görüşme idareyi temsilen uzlaşma komisyonları ve mükellef arasında gerçekleşir. Mükellefin önceden bildirilmiş özel yetkili vekili de görüşmeye katılabilir. Bu görüşmeler genellikle pazarlık şeklinde geçer. Genelde sadece cezalarda indirim

yapılır. Uzlaşma sağlandığında uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır (VUK m112/3-b).

Uzlaşma sağlanamazsa mükellef cezalarda indirim veya dava açma hakkını kullanabilir.

Uzlaşmanın faydaları olduğu kadar zararlarının olduğu da belirtilmelidir. Bu zararlar şu şekilde sıralanabilir (Adibaş ve Akkurt, 2014: 57):

- “Mükellefler arasında eşitlik ilkesini zedelemesi”
- “Verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmesi”
- “Vergi adaleti ve suç-cezada kanunilik ilkesine aykırılığı sorunu”
- “Devletin vergileme yetkisine aykırılığı”
- “Vergi inceleme sonuçlarının etkisizleştirilmesi”
- “Kayıt dışılık ve vergi kaçırma güdüsünü tetiklemesi”
- “Haksız rekabete yol açmasıdır”

### 1.3.1.3. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergi idaresi ve mükellefler arasında gerçekleşen vergi uyumsuzlukları çerçevesinde üretilen idari çözüm yollarından bir diğeri de vergi hatalarının düzeltilmesidir. Burada vergi sürecinde tarafların hatalarının düzeltilmesine yönelik çözümler üretilmektedir. Burada yargıya taşınmadan idare kapsamında çözülmesi tarafların her ikisi için de olumlu sonuçlar vermesi için imkanlar yaratılmıştır. Çünkü vergi hatasına bağlı olarak oluşan sorunların yargıya taşınması farklı sorunları da beraberinde getirebilecek niteliklere de sahiptir. Bu yüzden yasa koyucu vergi hatasına bağlı sorunların kolay bir şekilde çözülmesi için idari çözümler üretilmiştir (Kızılot ve Taş, 2010: 66).

Vergi hatası Vergi Usul Kanunu'nun 116. Maddesinde düzenlenmiştir. Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 116).

Bu madde hükmünde vergi kapsamında yapılan hesaplamalardaki hatalar sonucunda mükelleflerden haksız bir şekilde eksik veya fazla vergi istenmesi vergi hatası olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi hatasında önemli olan noktalar “haksız yere olması”, “fazla” veya “eksik” istenme veya alınması şeklinde olduğu görülmektedir.

Vergilendirmeye ilgili hatalar iki kategoride ele alınmaktadır; hesap hataları ve vergilendirme hataları.

Hesap hataları VUK'un 117. Maddesinde üç şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlardan ilki matrahtaki hatalar ikincisi miktardaki hatalar ve sonuncusu ise verginin mükerrer olmasıdır.

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hatalarına bakıldığında ise VUK'ta 118. Maddede dörtte ayrıldığı görülmektedir. Buna göre

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hatasının düzeltilmesi açık ve mutlak bir hata var ise vergi idaresi düzeltmeyi re'sen yapar düzeltme mükellefin aleyhine ise düzeltmeye ilişkin mükellef yargı yoluna başvurabilir. Düzeltme mükellef lehine gerçekleştiğinde fazla ödenen vergi varsa düzenlenen düzeltme fişi ile mükellef bir yıl içinde vergi dairesine başvurarak bu fazla ödemeyi geri almak için başvurabilir. Mükellef ve vergi sorumlusu da düzeltme için vergi dairesine başvurabilirler. Mükellefin talebi vergi dairesi tarafından haklı bulunur ve kabul edilirse düzeltme gerçekleşir.

### 1.3.1.4. İzaha Davet Müessesesi

Vergi Usul Kanununun 370. maddesi uyarınca düzenlenen izaha daveti, idarenin vergi kaybına neden olduğunu belirlediğinde; yükümlü taraftan, incelemeye göndermeden önce açıklama yapmak üzere şerh için davet mektubu veya kendi takdirine bağlı olarak komisyona göndermek anlamına gelmektedir. Yükümlü taraf, bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde bir açıklama yapmak zorundadır. Açıklama, ayrılan süre içinde yapılmıştır; 10 gün içerisinde uygun bir komisyon tarafından değerlendirilir ve tamamlanır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:59).

Türk vergi sisteminde yeni bir uygulama olan izaha davetinin amaçlarını şu şekilde sıralanabilir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018:60).

- “Gereksiz inceleme ve takdir uygulamalarının engellenmesi,”
- “Yükümlülerin haksız ve gereksiz işlemlere maruz kalmasının önlenmesi,”
- “Uyuşmazlıkların idari süreç içerisinde çözüme kavuşturularak aza indirgenmesi,”
- “Yükümlülerin vergiye karşı gönüllü olarak uyum sağlamalarını ve böylece kaçakçılığın önlenmesi”.

VUK genel tebliğinde izaha davet kavramı ele alınmış ve tebliğin 2. maddesinde bu kurum tarafından ele alınan konular aşağıda sıralanmıştır:

- Ba/Bs Bildirim formları içerisinde bulunan bilgilerin incelenmesi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kredi Kartı Satış Bilgileri ile KDV beyanlarının karşılaştırılması kapsamında mükelleflerin izaha daveti,
- Yıllık beyannamelerin stopaj beyannameleri ve prim hizmetleri ile karşılaştırılması sonuçlarına göre mükelleflerin izaha daveti,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan alınan bilgileri asgari ücret oranları ile karşılaştırarak mükellefleri kayıt olmaya davet etme,
- Dağıtılan karlardan kesinti yapmadığı tespit edilenlerin izaha daveti,
- Vergi mükelleflerini önceki yıllardan kaynaklanan zararları telafi etmek için başvuruda bulunmalarının izaha davet edilmesi,
- İlgili hesaba katılımlarından elde ettikleri geliri göstermeyen mükellefleri izaha daveti,
- Mükellefleri KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca izaha daveti,
- Mükellefleri örtülü sermayeye başvurularının izaha daveti,

- Ortaklardan alacaklar üzerindeki faiz tahakkuku dikkate alınarak mükelleflerin izaha daveti,
- Limited şirketin sahipliklerinin veya hisselerinin devredildiğini beyan etmeyen ortaklarının izaha daveti,
- Gayrimenkul alım/satım fiyatının eksik ilan edilebileceğinden emin olanların izaha daveti,
- Mükelleflerin gayrimenkul değer artışından elde edilen gelir yönünden izaha daveti,
- Gayrimenkulde sermaye kazancı beyan etmeyen veya eksik/yanlış bilgi beyan etmeyen veri mükelleflerinin izaha daveti,
- İçerik itibarıyla yanlış belge veya yanıltıcı nitelikte belge kullanılması doğrultusunda vergi sorumlularının izaha davet edilmesi şeklinde sıralanmaktadır.

İzaha davetin gerçekleştirilmesi kapsamında öncelikle yapılması gereken işlem ön tespittir. Ön tespit; Söz konusu komisyonun, vergi denetimlerini yürütmek ve/veya mükellef veya mükellef taraflara katılan üçüncü şahıslardan bilgi toplamak üzere görevlendirilen kişiler tarafından elde edilen verilerin vergiler hakkında kanunların verdiği yetkiler dahilinde açıklamalar ve ilgili sorumluluk için teklif uyarınca yapılan tespit anlamına gelmektedir. Ön tespitin gerçekleştirilmesi için (Buyrukoğlu ve Toprak, 2018:64);

- Vergi kaybının olduğuna dair izlerin bulunması,
  - Yetkili kişiler tarafından ön belirlenmelerin gerçekleştirilmesi,
  - Vergi incelemelerinin başlatılmamış olması,
  - Takdir komisyonuna intikal edilmemesi
  - Daha önceden ihbarının gerçekleştirilmemesi
- Koşulların yerine getirilmesi gereklidir.

Bunun amacı, idare ile yükümlü taraflar arasındaki anlaşmazlıkları en aza indirmek, yükümlü tarafın olayın güvenilirliğini belirlemesine katkıda bulunmak ve vergi gönüllülüğünü artırmaktır. Pişmanlıktan yararlanamayan mükellefler için alternatif bir kurum olduğu söylenebilir.

### **1.3.1.5. Pişmanlık ve İslah Müessesesi**

Vergilerin alınması işlemlerinde mükelleflerin sorumlu oldukları vergi işlemlerini yerine getirmedikleri takdirde mali amacın sürekliliği için ceza sistemi uygulanmaktadır.

Böylece cezası olan işlemlerin caydırıcılığından yararlanılarak mükelleflerin zamanında ve doğru bir şekilde vergilerinin ödemesi teşvik edilmektedir. Ancak buna uymayan ve vergi borçlusu olan mükellefler cezalara karşı idari bir çözüm bağlamında pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabilmektedir. Bu çözüm yolunda sorumluluk tamamen mükellefte bulunmaktadır. Çünkü vergi idaresinin henüz haberi olmadan mükellef tarafından gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışların itiraf edilmesi eylemi söz konusudur. Böylece mükelleflerin yargılanacak oldukları suçları idare henüz cezaya dönüştürmeden itiraf ettiklerinde verilecek olan cezaların düzenlenmesinde olumlu etkiler meydana gelebilmektedir. Bunun için mükellefler itiraf ile kendi paylarına düşen yükümlülükleri hukuki çerçevede yerine getirdikleri takdirde vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu çerçevesinde oluşabilecek cezalardan da kurtulma imkanına pişmanlık ve ıslah müessesesi ile kavuşabilmektedir.

### **1.3.2. Yargısal Çözüm Yolları**

Vergi sorumluları ve vergi idaresi arasında gerçekleşen vergi uyuşmazlıklarına yönelik idari çözümlerin dışında yargısal çözümler de bulunmaktadır. İdari yollarla çözüm noktasında vergi idaresi, mükellef ve vergi sorumlusu aktörlerken yargısal çözümde yargı organı devreye girmektedir. Bu bağlamda yargısal çözüm mükellef ve vergi idaresi arasında var olan sorunun çözülmesinde yargı yoluna gidilmesi ile gerçekleştirilen çözüm olduğu görülmektedir. Böylece aradaki ihtilaf yargı organı tarafından sonuca bağlanmaktadır. Yargı denetimine bağlı olan idare eylemleri ve işlemleri hukuk devletinin getirdiği bir zorundalıktır. Anayasanın 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir. İdarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı karşılamakla yükümlü olduğu anayasayla hüküm altına alınmıştır. Vergi sorumlularının vergi idaresinin eylem ve işlemlerine yönelik gerçekleştirilen yargı denetimi “vergi davaları” çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu bağlamda vergi yargısına ilişkin usul ve esaslar 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanun kapsamında davalar ise şu şekilde sınıflandırılmıştır (Özyer, 2014: 581-582): Tam yargı, iptal ve idari sözleşmelerden doğan davalar.

İptal davası, idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. İptal davasının konusunu sadece idari işlemler oluşturur idari eylem ve fiillere karşı açılan davalar iptal davasının konusunu oluşturamaz. İptal davaları, bir

taraftan devletin hukuka uygun davranmasını sağlayarak hukukun üstünlüğünü ve hukuk devleti ilkesini egemen kılarken diğer taraftan idarenin işlemlerinden zarar görenlerin hak ve menfaatlerini korumayı amaçlar. Vergi davaları idari işlemlere karşı açılan bir dava olduğundan iptal davası kapsamına girer

Tam yargı davası idarenin işleminden, eyleminden, sözleşmesinden kaynaklanabilir. Özel hukuktaki maddi-manevi tazminat davalarının idare hukukundaki karşılığı tam yargı davalarıdır. Tam yargı davasının sonucundan yalnızca davayı açan etkilenir iptal davasında ise iptal kararı verilirse idari işlem tüm sonuçları ile hukuk aleminden silinir.

İdari sözleşmelerden doğan davalar kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalardır. Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar idari sözleşmelerden doğan davaların dışında tutulur.

Vergi davalarının vergi mahkemelerinde açıklanabilmesinin koşulları arasında verginin ikmalen, resen veya idarece tarhi ile bu vergilere ilişkin cezanın kesilmesi yer almaktadır. Ayrıca takdir ve tadilat komisyonu kararlarında, kararın tebliği edilmesi gerekmektedir. Son olarak stopaj yolu ile alınan vergilerde ödemenin gerçekleştirilmiş olması ve ödeme yapanlarca verginin de kesilmesi koşulunun gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Yargı çözümünden yararlanılabilmesi için yukarıda bahsedilen koşulların oluşması durumunda davacı olanın ilk derece mahkemesinde dava açması şarttır. Bu bağlamda genel dava açma süresine bakılması gerekmektedir. Buna göre vergi mahkemelerinde İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 7/1 maddesine göre 30 gün olarak kabul edilmiştir. Dava açma süresi Danıştay da ise 60 gün olup temyiz yoluyla itiraz başvurusu 30 gün olarak belirlenmiştir. Bunların dışında özel kanunlarla düzenlenmiş olan farklı dava açma süreleri de bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözüme ulaştırılması 2575 Sayılı Danıştay, 2576 Sayılı Bölge İdari Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde düzenlenmiştir. Sıralanmış olan usul ve esaslara bağlı olarak vergi uyuşmazlığın konusuna göre doğrudan Danıştay'a başvurulabileceği gibi esas olarak vergi mahkemelerine başvurulması gerektiği ifade edilmektedir.

Vergi yargısında 2014 yılına kadar devam eden iki aşamalı yargılama istemi değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklik 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 18.06.2014 tarihinde gerçekleşmiştir. Eski sistemde yer alan iki aşamalı yargılama sisteminin ilk aşamasında davacı konumunda olanlar vergi uyuşmazlığının alanına göre vergi mahkemelerine veya Danıştay'a dava açmaktaydılar. Bu süreç dahilinde taraflar arasındaki uyuşmazlık giderilmezse ikinci aşama olan itiraz sürecine girilmekteydi. İtiraz süreci ise Bölge İdare Mahkemesine, temyiz yoluyla Danıştay yapılmaktaydı. İkinci aşamanın özelliği nihai kararın verildiği aşama olmasıdır. Bu yüzden verilen kararlara bir itiraz süreci gerçekleşmemekteydi. Bunun yanında tek hakimli olan davalarda ikinci aşama süreci Bölge İdare Mahkemesinde gerçekleşmekteydi. Bunun dışında dava kurul halinde olan hakimler tarafından gerçekleştirildiğinde ikinci aşama süreci Danıştay'a temyiz yoluna gidilerek gerçekleşmekteydi. Her ikisinde de uyuşmazlık kapsamında tutarın bir önemi bulunmamaktaydı. Son değişiklik ile vergi yargısında tutar bağlayıcı bir önem arz ederek üst yargıya başvurma süreçlerinde esas kabul edilmiştir.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde vergi mahkemesindeki kararlarda tutar sınırı 7.000 TL'den küçük olduğu takdirde üst yargıya gitmenin önü kapatılmıştır. Buradan hareketle günümüzdeki vergi mahkemelerindeki karar sürecinin bir aşamadan meydana geldiği söylenebilmektedir. Çünkü 7.000 TL'den küçük vergi davalarının bir belirleyiciliği bulunmaktadır.

Konu olan tutara göre yargılama tek, iki veya üç aşamalı olabilmektedir. Buna göre dava tutarı 7.000 TL'den büyük 192.000 TL'den küçük ise vergi mahkemesinin vermiş olduğu karara karşılık istinaf yolu ile Bölge İdare Mahkemesine gidilme imkânı bulunmaktadır. Bu bağlamda iki aşamalı vergi yargılama sistemine benzer bir özelliği taşıdığı söylenebilir. Yine dava tutarına bağlı olarak davanın 192.000 TL'den fazla olduğu durumlarda ilk olarak vergi mahkemesine ikinci olarak istinaf kanun yoluna gidilmektedir. Burada da uyuşmazlık devam ettiği takdirde üçüncü aşama olarak Danıştay'a gitmektedirler.

Yukarıda bahsedilen oranların aşağıda kısaca özetlenmiştir.



Tablo 1. Vergi Uyuşmazlığında Tutara Bağlı Çözüm Yolları

Uyuşmazlık Konusu Dava Tutarı	7.000-TL altındakiler	7.000-TL-192.000-TL arasındakiler	192.000 TL ve üzerindeki
İlk Derece Mahkemesi	VAR	VAR	VAR
İstinaf İncelemesi	YOK	VAR	VAR
Temyiz İncelemesi	YOK	YOK	VAR

### 1.3.3. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı

Vergi uyuşmazlığı kapsamında tarafların idari ve yargı sürecinde çözüm bulamadıkları takdirde son başvuru temel hak olan Anayasa Mahkemesi'ne yapılmaktadır. Bunun dışında bireyler 6216 Sayılı Kanun'unun 45. maddesine göre Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında herkes kamu gücü tarafından hakkının ihlal edildiği iddiasıyla bu yola başvurabilmektedirler. Bunun için verilen kararın iç mevzuat kapsamında yer alan idari ve yargı çözüm yollarının hepsinin tüketilmiş olması ve bu yollardan hiçbirinde çözüme ulaşılamamış olması şartı bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapma hakkına sahip olanların özellikleri 6216 Sayılı Kanunu'nun 46. Maddesinde ifade edilmektedir. Buna göre bireysel başvuru ihlale sebebiyet veren eylemlerin ya da işlemlerin güncel bir şekilde ve herhangi bir kişisel hakkı direkt olarak etkilenenlerce yapılabilmektedir. Bunun dışında kamu tüzel kişilerin bireysel başvuru yapma hakları bulunmamaktadır. Buna ilaveten özel hukuk tüzel kişilerinden olanların ise sadece tüzel kişiliğe bağlı olan hakların ihlal edilmesi durumunda başvuruda bulunabilecekleri belirtilmektedir. Son olarak yabancılar sadece Türk vatandaşlarına tanınmış olan haklar söz konusuysa anayasal hak ihlalinde bulunamazlar.

Yukarıda belirtilmiş olan özellikler sağlandığı takdirde kişilerin yargı yollarının tükenmiş olduğu tarihten, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten sonraki otuz gün içerisinde başvuruyu gerçekleştirmiş olması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlığına ilişkin kararın sonucuna ulaşmasındaki son karar mercii olarak Anayasa Mahkemesi görülmektedir. Ancak davaya ilişkin dosyanın yeniden

incelenerek yargılanması kararı için geri gönderme işlemi yapılmaktadır. Gönderilen mahkemede ihlalin ortadan kaldırılmasına yönelik dava karar bağlanmaktadır.

#### **1.3.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçisi (Ombudsman)**

Bugün birçok ülkede, vergi işlemlerinin denetim işlevi genel bir ombudsman, özel bir vergi danışmanı veya genel ombudsman mekanizması altında kurulmuş ayrı bir vergi ombudsmanı tarafından yürütülmektedir (Yüce ve Altunay, 2011:185).

Ombudsman, temel insan hak ve özgürlüklerini korumak ve idarenin eylem ve tutumlarının hukuka uygun olmasını sağlamak için tasarlanmış idari uyuşmazlıkların çözümüne yönelik bir yöntemdir.

Türk idari sisteminde kamu denetimi müessesinin öncelikle 2010 yılında ve 27580 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmış olan 5982 sayılı T.C. Anayasası'nın bazı maddelerindeki hükümlerinde değişimlerin gerçekleştirilmesi hakkında kanun ile 1982 Anayasasının "Dilekçe Hakkı" adlı 74. Maddesini "Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" olarak değiştirilmiştir. 2010 yılında da 28238 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 5. Maddesi içerisinde görev tanımları insan haklarına dayalı bir şekilde sınırlandırılmıştır. Buna göre gerçekleşen şikayetlerden yola çıkılarak hukuk ve adalet kapsamında eylemlerinin ve işlemlerinin incelenmesinde görev aldıkları belirtilmektedir. Sonuç olarak da önerilerde bulunmakla yükümlü kılınmışlardır.

1982 Anayasasının "*Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı*" adlı maddesi gereğince her birey bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Ayrıca TBMM Başkanlığına bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişi kapsamında yapılan şikayetlerin inceleneceğini belirtmektedir.

Denetim kurumuna başvuruda bulunulması için öncelikle menfaat ihlalinin olması gerekmektedir. Ancak menfaat ihlali ombudsmana başvurmak için yeterli değildir. Çünkü Anayasa Mahkemesine bireysel temyizde olduğu gibi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari hukuk yollarının ve kendi özel kanunlarında yer alan zorunlu idari hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Bu yollar varken denetçiye başvurulamaz. Bu durumun tek istisnası, onarılması zor veya imkânsız olan hasar olasılığıdır. Uygun olduğu takdirde iç hukuk yolları tüketilmese bile Ombudsman şikayetleri kabul eder ve soruşturma başlatılabilir.

İdari hukuk yollarını tüketmeden, idari işlemin menfaat ihlaline neden olduğuna dair bir beyanla denetçiyle doğrudan iletişime geçmek mümkün değildir. Bu yönetmeliğin amacı yargı yollarının pahalı olması ve davanın uzun olması nedeniyle, mükelleflerin kurum üzerindeki yükünün gereksiz yere artmasını ve doğrudan Ombudsmana giderek kurumun etkinliğinin azaltılmasını önlemektir (Yüce ve Altunay, 2011:181).

Ombudsman ile iletişime geçmek için son tarih, idarenin bu tür bir davranışın meydana geldiği veya farkına varıldığı tarihten veya işlemin bildirildiği tarihten itibaren altı aydır. Ombudsman kurumu da şikâyetin incelemesini altı ay içinde tamamlamalıdır. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıklarında ombudsman ile temasa geçmenin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Aksine vergi uyuşmazlıkları ombudsman aleyhine yapılan şikâyetlerden biridir. Bununla birlikte, vergi işlemleri için gerekli olan spesifik teknik ve hukuki bilgi nedeniyle, bunun denetçilere nasıl düzgün bir şekilde uygulanacağı ve akıllıca bir kararın nasıl alınacağı konusu tartışmalıdır. Ayrıca mahkemelerde bekleyen ve yargı tarafından çözülen vergi uyuşmazlıklarında ombudsmana giden yol kapalı olduğu için denetçiye başvurulabilecek dava sayısı oldukça sınırlıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN PİŞMANLIK VE ISLAH

#### 2.1. Pişmanlık ve Islah Kavramlarına Genel Bakış

##### 2.1.1. Pişmanlık ve Islah Tanımı

Türk vergi mevzuatında pişmanlık ve ıslah; suç işleyenlerin pişmanlıklarını, vergi kayıplarına neden olan ve vergi mevzuatına aykırı eylemleri ile belge sırasını ihlal edenlerin ihbar edilmesi olarak ifade edilmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi yükümlü tarafları kanunun katı kurallarına uymaktan, vergilere direnişi kırmaktan ve ödeme gereği konusunda farkındalık yaratmadan, belirli bir tolerans dahilinde idareye yaklaştırmayı amaçlamaktadır (Ortaç ve Yılmaz, 2017:435). Başka bir ifadeyle pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyayı kabahati çerçevesinde veya kaçakçılık suçu bulunan kişilerin işlemiş oldukları suçlardan dolayı pişmanlıklarını yasal boyutta ele alınmasını sağlayan bir müessese olarak ifade edilmektedir (Kocahanoğlu, 1983: 408).

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine tabi olan pişmanlık ve ıslah kurumu aracılığıyla, sorumlu taraflar, yasadışı eylemleri nedeniyle vergi kayıpları ve kaçakçılık şeklinde cezalardan muaf tutulmaktadır. Bu bakımdan, vergi ceza kanunlarına giren pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarını hukuki açıdan ortadan kaldırmakta ve ceza muafiyetine yol açmaktadır (Bozdoğanoglu, 2016:154). Buna göre; Kanunun amacı, yükümlülerin yasadışı eylemlerini idareye bildirmelerini teşvik etmek ve vergi kayıplarını ve kaçakçılığını azaltarak vergi verimliliğini artırmak olduğu söylenebilir (Yaşın, 2007:96).

Ceza hukuku açısından suçlu tarafından vergi mevzuatı ihlallerinin ortadan kaldırılması amaçlandığından dolayı eksik veya yanlış bildirimde bulunan veya bildirimde bulunmayan sorumlu kişiye pişmanlık getirmesi tavsiye edilmektedir. Yani devletin tahsil edemeyeceği vergi gelirlerinin tespit edilmesi ve alacaklıların tahsilat halinde cezadan muaf tutulması gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir (Ekeryılmaz, 2014:12).

Pişmanlık ve ıslahın geliri artıran ve vergi ahlakını yücelten bir kurum olduğu söylenebilir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin bu önemli amaçları aşağıda genel çerçevede sıralanmıştır (İşbilir, 2008:32; Atçı, 2007:52):

- Sorumlu kişinin, herhangi bir inceleme veya yargı sistemine ibraz edilmeksizin, rızası ile vergi yükümlülükleri ile ilgili medeni yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak,

- Kanuna aykırı davranışlarından haberdar olan yükümlüleri kendi isteğiyle idareye bildirmeye teşvik etmek,
- İyi niyetli tarafların pişmanlıklarından dolayı ciddi hukuk hükümleriyle karşı karşıya kalmalarını önlemek,
- Raporlanmayan gelirlerin hızlı bir şekilde hazineye aktarılması yoluyla her iki taraf için hem maddi hem de geçici menfaatler elde etmek,
- Vergilerle ilgili kavram yanlışlarını ortadan kaldırarak, vergi kayıplarını ve vergi kaçakçılığını en aza indirerek ve nihayetinde yargıyı bu sorunlardan kurtararak bağlayıcı tarafların farkındalığını artırmak.

### **2.1.2. Pişmanlık ve Islah Kapsamında Yer Alan Vergi ve Cezalar**

Pişmanlık ve Islah kurumu, vergi mükellefine yönelik cezai yaptırımların yanı sıra kaçakçılık cezalarını da önleyen, sorumlu tarafın durumunu vergi idaresine bildirmesi sonucunda idari aşamada hukuki çarelere başvurmadan çözüm öneren bir hukuk kurumudur. Bu bağlamda pişmanlık ve ıslah; cezalandırılmamak için kendisini vergi idaresine bildirmek olarak tanımlanabilir.

#### **2.1.2.1. Pişmanlık ve Islah Kapsamında Yer Alan Vergiler**

Pişmanlık ve ıslah müessesinde yer alan vergiler kanunda belirtildiği gibi beyana dayanan vergilerden oluşmaktadır. Bu açıdan pişmanlık ve ıslah müessesesinde yer alan vergilerin sahip oldukları özelliklere göre bir vergilendirme gerçekleşmektedir. Buradan hareketle beyana dayanan vergi ile resim, harç ve fon gibi mali yükümlülüklerin hangilerini kapsadığının belirlenmesi gerekmektedir.

VUK'ta yer alan 371. maddesinde, pişmanlığın kapsamında olan vergilerin beyana dayalı vergiler olduğu görülmektedir. Ancak amme alacağının bir vergi olması ve bu verginin beyanname ile tahsil edilerek tahakkuk ettirilmesi pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya yetmemektedir. 6183 sayılı Kanununun 1. maddesinde esas devlet alacağı olarak kabul edilen görüntü, gayri maddi hak bedelleri, cezai soruşturma ve davaya ilişkin giderler devlet alacağı olarak vergilendirilmediği için dahil edilmemiştir. Yine aynı kurumun maddesi kapsamında gümrük idaresi tarafından alınan vergiler ve resimler haricinde genel bütçe için gerekli olan vergiler, resimler ve harçlarla belediyeye ait vergiler, resimler ve harçlar Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmü emlak vergisi konusunda ıslah kurumlarının uygulanmayacağını ifade etmektedir. Emlak vergisi beyana dayanan bir vergi değildir. Benzer şekilde kendiliğinden tahakkuk eden ve beyanname verilmesinin

söz konusu olmadığı motorlu taşıtlar vergisinde de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamaz.

Damga vergisi, tahsilatla ilgili bir vergi türü olduğu için bu bir pişmanlık alanı değildir. Ancak makbuz karşılığı ödenen veya kaynağından mahsup edilen damga vergisi, mükellefin beyannamesi ile toplanıp biriktirilerek pişmanlıktan yararlanılabilmektedir. Bu konu kapsamında İstanbul Defterdarlığı 1840 sayılı kararnameinde “...damga vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerektiği” ifadesini vurgulamıştır.

Belediye vergilerinde de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Ancak belediye vergisi olan çevre temizlik vergisinde durum farklıdır. Belediye harçlarının türü kamu alacağı olmasından dolayı vergi grubuna girmemektedir. Dolayısıyla pişmanlık hükümlerinden de yararlanılmamaktadır.

Ek olarak VUK iç genelgesi kapsamında şu ifadeler yer verilmektedir:

“...harçlarda beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Pişmanlık ve ıslahın beyan üzerinden tarh ve tahakkuk eden vergilere uygulanacağı suretiyle ziyayı uğratılan harcın kendiliğinden vergi dairesine bildiren ve zamanında ödenmeyen tapu harcı ile tahakkuk ettirilecek pişmanlık zammını, haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödeyen mükelleflere pişmanlık hükümleri uygulanması gerektiği...”

### **2.1.2.2. Pişmanlık ve ıslah Kapsamında Yer Alan Kabahat ve Suçlar**

Pişmanlık ve ıslah müessesesi içerisinde vergi ziyayı kabahati yer aldığı gibi kaçakçılık suçu da bulunmaktadır. Bu yüzden kabahat ve suçların ayrı şekillerde değerlendirilmesi pişmanlık ve ıslah müessesesi bağlamında yer alan suç ve cezaların anlaşılabilmesi için daha uygun olacaktır.

Vergi sorumlularının pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuru yapabilmeleri için gerçekleştirilmiş olan eylemin vergi ziyasına neden olması şartı aranmaktadır (Şenyüz, 2013: 168). Pişmanlık ve ıslah müessesesi asıl olarak kanuna aykırı fiil neticesinde ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezasını ortadan kaldırmaktadır (Akkoç, 2016:60). Buna göre vergi ziyasına bakıldığında VUK’un 341. Maddesinde tanımı şu şekilde yapılmıştır “*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi*”. Ayrıca 341. Maddede belirtildiği gibi “*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 ziyayı hükmünde*” olduğu görülmektedir.

VUK'un 371. Maddesine beyana dayanan vergilerde 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 hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez” ifadesi yer almaktadır VUK'un 371. Maddesine bakıldığında mükelleflerin usulsüzlük cezasına ilişkin bir hüküm görülememektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesinin suç olarak kapsamına bakıldığında VUK'un 359. Maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ve Türk Ceza Kanunu'nun 37., 38. ve 39. Maddeleri içinde yer alan faillik, azmettirme, yardım etme gibi iştirak suçları da pişmanlık ve ıslah müessesinde değerlendirilmektedir.

Suçun faillerine kaçakçılık suçu kapsamında pişmanlık ve ıslah müesseselerinden yararlanmalarına ilişkin VUK'un 359. Maddesinde hüküm oluşturulmuştur (Yaşın, 2010: 15).

## 2.2. Pişmanlık ve Islah Talebinin Şartları

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için, suç ortaklığı haricinde vergi kayıplarının oluşması gerekir. Pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların da karşılanması gerekir. Bu şartlardan biri karşılanmazsa pişmanlıktan yararlanmak mümkün değildir.

Mükelleflerin pişmanlık talepli beyannamelerinin vergi idaresine sunmalarındaki aşamalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 2. Mükelleflerin Pişmanlık Talepli Beyannamelerinin Vergi İdaresine Sunmalarındaki Aşamalar

1.	Mükelleflerin pişmanlık talepli olarak hazırlanış oldukları beyannamelerinin beyanname kabul masasına sunulması
2.	Pişmanlık beyannamesinin değerlendirme masasında incelenmesi
3.	İnceleme sonucunda ortaya çıkan ihlallere bağlı olarak tahakkuk işlemlerinin gerçekleştirilmesi için beyannamenin tekrardan kabul masasına gönderilmesi
4.	Mükellef pişmanlığına ilişkin dilekçe yoluyla talep oluşturmuş olmasına rağmen 15 gün içerisinde beyannamenin verilmemesi sonucunda oluşturulan dilekçenin Tarama ve Kontrol Bölümüne iletilmesi
5.	Beyan oluşturulmuş ve 15 gün içerisinde vergi ve pişmanlık zammının, ödenmemesi sonucunda tahakkuk işlem türünün değiştirilmesi

	ve vadenin 1 aya tamamlanması işlemleri uygulanmaktadır. Ek olarak bu aşamada pişmanlık zammının gecikme faizine dönüştürülmesi gerekmektedir.
--	--

Kaynak: Işık & Topaç, 2006:75

Yukarıda verilen tablodaki aşamalar ek olarak pişmanlık zammının sistem tarafından otomatik şekilde 15 gün üzerinden hesaplandığı dikkate alınmalıdır

### **2.2.1. Haber Verme Tarihinden Önce İhbarın Olmaması**

Haber verme tarihinden önce ihbarın yapılabilmesine ilişkin şartlar VUK'un 371. maddesinde "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" şeklinde ifade edilmiştir.

Bildirim, yükümlü tarafın bağlı olduğu vergi dairesine, Hazine ve Maliye Bakanlığının herhangi bir dairesine veya savcılığa gönderilebilir. Olaylar ise içeriğinin niteliklerine göre değerlendirilmeye alınmalıdır (Özbalcı, 2003:63).

Müfettişin diğer yükümlü taraflarca denetim talep etmesi halinde, vergi denetimi sırasında ortaya çıkan herhangi bir konuya ilişkin olarak da bildirimde bulunduğu varsayılır. Bu durumda pişmanlık hükümleri kullanılamaz (Özyer, 2018:238).

Yükümlü tarafın birden fazla geliri varsa ve ihbar bunlardan sadece biri için geçerliyse, geri kalanı için bir pişmanlık ve ıslah dilekçesi verilebilir. Ayrıca kişisel geliri olmadığı bildirilen bir kişi, sorumlu olarak ödemek zorunda olduğu vergiler için pişmanlık duyabilmelidir (Ünel, 2007:172).

### **2.2.2. İncelemeye Başlanmamış ve Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması**

Yetkili kişiler tarafından sorumlu nezdinde bir vergi denetimi başlatılmadan veya olay bir takdir komisyona havale edilmeden önce pişmanlık ve ıslah dilekçesi verilmeli ve resmi olarak tescil edilmelidir. Kayıtlı olarak gönderilen dilekçeler postalandıkları tarihe göre belirlenir.

Pişmanlık ve ıslah müessesinin uygulamaları tam, kısmi, muadili ve benzeri vergi denetimleri pişmanlık gerekliliğini ortadan kaldırmaktadır (Özbalcı, 2003:67). Ancak bunun için inceleme başlandığına dair bir rapor yardımı ile tespiti yapılacaksa yükümlü tarafa tebliğ yapılması gerekmektedir.



Takdir komisyonuna sevk edilmesinin gerekli olduğu durumlarda, pişmanlık talebi sadece değerlendirilecek vergi türü açısından reddedilmektedir. Gelir durumunu beyan etmemeye karar verilen ve bu nedenle ihtiyari olan bir yükümlü taraf, değerlendirilemeyen diğer gelir kalemleri için pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmektedir (Özyer, 2018:240).

İdarenin, beyan etmeme, pişmanlık duyma nedenini zamanında bildirmeyen bir alacaklının yazılı talebini engelleyip engellemediği açık değildir. Yine de başka çözümler bulunmaktadır. Danıştay'a göre, yükümlü tarafın beyan talebinin bildirilmesi, pişmanlık hükümlerinin kullanılmasını engellemektedir. Bu bağlamda 02.10.1992 tarihinde ve E:1991/420 K:1992/322 sayılı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararına bakıldığında mükelleflerin pişmanlık beyanlarında vergi dairesi haber vermişse beyanlarının pişmanlık kapsamında değerlendirilmesi imkânsız olduğu belirtilmektedir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı kendi kapsamında gerçekleşen bir olayla karşılık vermiş olduğu cevaba bakıldığında vergi dairenin yükümlünün vergisini ödemediğine ilişkin tespit yapıldıktan sonra mükellefin pişmanlık beyanının kabul edilemeyeceği ifade edilmektedir. Bu durumda vergi dairenin takdir komisyonuna başvuru işlemlerinin gerçekleştirileceği belirtilmektedir (Yıldız, 2008:103).

### **2.2.3. Verilmemiş Olan, Eksik veya Yanlış Yapılmış Olan Beyannamelerin 15 Gün İçinde Verilmesi**

VUK'ta yer alan 371. maddesindeki hükümler kapsamında pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi için başvuru yapılması gerekmektedir. Dilekçesiz başvuru yapıldığında, pişmanlık ile ilgili hükümlerin uygulanması prensipte imkansızdır. Yükümlü taraf, beyannamenin herhangi bir bölümünde yazılı olarak işaretlenmişse, pişmanlıkla ilgili hükümler uygulanmaktadır.

Haber verme dilekçesi, eksik veya yanlış verilmiş beyanla ilgili haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanmış veya düzeltilmiş olması şartı aranmaktadır. Dilekçe, taahhütlü posta ile gönderilmişse, postalandığı tarih başlangıç tarihi olarak belirlenmiştir. Aksi takdirde normal posta ile gönderilmiş ise dilekçenin vergi dairesinde kayda geçildiği tarihi esas alınmıştır (Ortaç ve Yılmaz, 2017:438).

03/13/1982 tarihli bu konudaki kararnamede; "Yükümlünün beyanname vermediği tespit edildikten sonra, pişmanlık talebi ile verilen beyannameler kabul edilmez" ifadesi yer almaktadır (Ünel, 2007:180).

Maliye Bakanlığı'nın belirttiği üzere süresi geçmiş olan dilekçelerle verilen beyannamelerin de pişmanlık hükümleri çerçevesinde yararlanabileceği ifade edilmektedir. Bununla beraber kanuni süre içerisinde beyannamelerin verilememiş olması ya da verilen beyannamelerde eksikliklerin olması durumunda pişmanlık taleplerinin değerlendirilmesine ilişkin VUK'ta yer alan 371. Maddeden hareket ettiği görülmektedir.

#### **2.2.4. Haber Verilmiş Olan Vergilerin Ödeme Süresi Geçmesine İlişkin Pişmanlık Zammıyla Birlikte Ödenmesi Durumu**

Haber verilmiş olan ödeme süresi geçmiş olan vergiler VUK'un 371/5. Maddesinde belirtildiği şekliyle pişmanlık zammıyla birlikte ödenmesine karar verilmiştir. Buna göre idare tarafından vergilerin ödeme sürelerindeki gecikmeler her ay ve ayın kesrine bağlı olarak 6183 sayılı Kanunda yer alan 51. Maddesindeki şartlara uygun şekilde gecikme zammının uygulanması hükmü verilmiştir. Bununla beraber süreç idarenin haber vermesinden başlayarak 15 gün içinde ödemenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Madde içerisinde yer alan "her ay ve kesri" ifadesi yine VUK'ta yer alan 18. Madde hükmünde değerlendirilmelidir. Buna göre geçmiş olan süre 30 gün hesap edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla pişmanlık zammı da bu süreye göre hesaplanmalıdır. Bu bağlamda gecikme bir ayı bir gün geçse bile hesapta iki aylık yapılması gerekmektedir. Yapılacak olan hesap kısaca aşağıda gösterilmiştir:

Pişmanlık zammı = Ödeme süresi geçmiş Vergi Tutarı x Geciken ay ve kesirleri x Pişmanlık zammı tutarı

#### **2.2.5. Geçici Vergi Uygulamasında Pişmanlıkla Beyan**

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 120. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32. maddesi uyarınca geçici vergiyi hesaplayan bir beyanname sunmaktadırlar. Bu şekilde beyanname verilmesi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesi pişmanlık dilekçesi verebileceğinizi belirtmektedir. Dolayısıyla, pişmanlık nedeniyle talep edilen geçici vergiye vergi ziyası cezası uygulanmayacak, sadece Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde öngörülen pişmanlık zammı uygulanacaktır.

Geçici vergiye ilişkin pişmanlık uygulaması, pişmanlık talebinin bir sonraki geçici vergi başvurusu sırasında mı yoksa o dönem için gelir bildirimini veya kurumlar vergisi beyanamesi sonrasında mı yapıldığına bağlı olarak farklılık gösterir.

### **2.3. Pişmanlık ve İslahın Çeşitli Müesseseler ile Karşılaştırılması**

Bu başlık altında pişmanlık ve ıslah müessesesini daha iyi anlayabilmek adına Türk Ceza Kanunu (TCK) içinde yer alan; etkin pişmanlık, ön ödeme, gönüllü vazgeçme ve diğer müesseseler olan; vergi afları, cezalarda indirim, terkin ve uzlaşma ile karşılaştırılması yapılacak benzer ve farklı yönleri ortaya konulacaktır.

#### **2.3.1. Etkin Pişmanlık ile Karşılaştırılması**

Etkin pişmanlık kapsamında istenilen; fiilin zararlı ya da tehlikeli etkilerinin giderilmesi ya da hafiflemesi için aktif bir çaba göstermesi koşuludur ve pişmanlık ve ıslah için de bu geçerli olmaktadır. Bu hükümden faydalanmak için sadece pişmanlık beyannamesi yeterli olmamaktadır. 15 gün içerisinde daha önceden bildirilmeyen beyanların verilerek eksik ya da hatalı bildirilmiş beyanların düzeltilmesi, ödenmemiş ya da ödeme tarihi geçmiş vergiler için hesaplanan pişmanlık ücretinin ödenmesi ve diğer etkin pişmanlık hükümlerinde de mükellefin çaba göstermesi gerekmektedir (Yıldırım, 2011:29). Bu durum TCK'nın 254/1 maddesinde rüşvet bağlamında gerçekleştirilen durum ilgili makamlara doğrudan teslim edilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca bu durum aynı kanununun 274/1 maddesinde kişinin gerçek olanı ifade etmesiyle de dile getirilmiştir. Son olarak 93/1 maddede de kişinin suçluların yakalanmasında kolaylık sağlaması durumunda da etkin pişmanlık gösterdiği belirtilmektedir.

TCK'da etkin pişmanlığa ilişkin, tek başlık altında olmayan, pişmanlık kurumu ve ıslah kurumu gibi, ayrı yazılarda sunulan çeşitli maddeler şu şekilde açıklanmaktadır (Erol, 2010:16):

Türk Ceza Kanununun 191/5 bendinde ise “Kullanma sureti ile uyuşturucu madde ya da uyarıcı madde satın alınımı kabul etme ya da bulundurma” başlığında yer alan etkin pişmanlık tanımına bakıldığında verilen hükümdeki cezaya bağlı olarak kişinin tedaviden ve verilen denetimli serbestlik çerçevesinde yerine getirmesi eylemleri uygulamadığı takdirde infaz edilmektedir. Bununla beraber kişi etkin pişmanlık kapsamından yararlandığı durumlarda davanın devam etmesi ve dava gereğinde kişinin eylemlerine uygun cezanın verileceği belirtilmektedir.

293. maddesi ise “Tutuklu ya da hükümlünün, kaçtıktan sonra etkin bir pişmanlık göstermesi ile kendi isteği ile teslim olması durumunda, kaçtığı tarihten itibaren teslim olduğu güne kadar geçen süre göz önüne alınarak, verilecek olan cezanın 6/1'ine kadar indirilir. Lakin kaçma sürecinin 6 ay ve üzeri olması durumunda cezada indirim gerçekleşmemektedir” şeklindedir.

Bu hükümlere dayanarak, failin zorlayıcı eylemlerde bulunmasına rağmen etkili pişmanlık; bu, bu durumu engellemek veya sonucun sonuçlarını ortadan kaldırmak olarak açıklanabilir. Ancak pişmanlık ve ıslah kurumunda suç tamamlanır. Dahası, pişmanlık ve ıslah, cezayı hafifletmek yerine kaldırması bakımından etkili pişmanlıktan farklı olduğu ifade edilmektedir (Ensar, 2016:36).

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde; Vergi ziyayı cezası nedeniyle işlem yapan yükümlüler ve bu eyleme katılanlar için, belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde bu cezanın uygulanmayacağı garanti edilmektedir. Ayrıca benzer eylemler vergi kaçakçılığını gerektirse bile 371 inci maddeye tabi olarak ceza verilmez. Bu hükme dayanılarak işlem olduğu ve yükümlü tarafın bu eylemi ilgili makama bildirdiği söylenebilir.

Cezaya tabi bir kimsenin etkin pişmanlığı, cezadan salıverilmesi veya cezanın hafifletilmesi davası yani Vergi Usul Kanunu'nun vergi kayıplarına ceza vermediği, vergi kaçakçılığına ilişkin 359. Maddenin uygulanmadığı görülmektedir. Bahsedilen durum vergi cezasının iptal edilmesinin nedenlerinden biri olan pişmanlık ve ıslah ile de uyumludur.

### **2.3.2. Ön Ödeme ile Karşılaştırılması**

TCK'da ön ödeme, bir suçlunun, uzlaşmaya konu suçlar dışında yalnızca adli para cezaları ile ilgili suçlar için veya daha yüksek olan suçlar için belirli bir miktar para ödeyerek soruşturma veya kovuşturmanın sonuçlarından kurtulmasını sağlayan bir kurumdur. Kanunun maddesinde (TCK 75. madde) belirtildiği üzere 6 ayı geçmektedir.

Ön ödeme, devlet ile vatandaş arasındaki bir tür cezai anlaşma şeklindedir. Ön ödeme ile pişmanlık ve ıslah kurumu arasındaki farklar şu şekilde özetlenebilir (Karakoç, 1997):

- Ön ödeme suç ve cezayı ortadan kaldırmaz, sadece duruşmaya son verilir. Pişmanlık ve ıslah hem cezayı hem de infazı ortadan kaldırır.
- Ön ödeme para cezasına tabidir. Ancak pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için ödenen pişmanlık indirimi, vergi cezasının yerine geçmez, geç ödenen vergiye faizdir.

### **2.3.3. Gönüllü Vazgeçme ile Karşılaştırılması**

Gönüllü vazgeçme müessesesi kapsamında Türk Ceza Kanunu'nda yer alan 36. Maddede yer alan hükümler uygulanmaktadır. Bu madde içerisinde failin gönüllü vazgeçişinin sınırları belirtilmiştir. Buna göre failin suç gerçekleşmesini kendi eylemleriyle engellemeye çalıştığına suça teşebbüsten cezalandırılması engellenmiştir.

Buna karşılık suç meydana geldiğinde fail sadece suça ait ceza kapsamında cezalandırılmaktadır. Suçlu, isteyerek reddederek suçlayabileceği fiilleri işlemek istemese de bu suç işlemeyi reddetmiş olsa da işlenen suçtan pişmanlık duyması ortada tam bir suçun olduğunu göstermektedir (Şenyüz, 2008:170).

Vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah kurumunun ceza hukuku kapsamında pişmanlık ve ıslah için etkin pişmanlık, ön ödeme ve gönüllü reddi, yukarıda belirtilen nedenlerle aynı değildir ve bu nedenle farklı bir hukuki niteliğe sahiptir. Pişmanlık ve ıslah, vergi kayıplarına, kaçakçılığa ve vergi hukukuna özgü katılım cezalarını ortadan kaldırarak, vergi ihtilaflarının idari aşamada çözülmesine imkân veren bir kurum olarak görülmelidir. Ancak böyle bir değerlendirme, pişmanlık ve ıslah kurumunun, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişme noktasında olan vergi ceza hukuku alanında kalması gerektiğini unutmaması gereken önemli bir noktadır (Karakoç, 1997:14).

#### **2.3.4. Vergi Afları ile Karşılaştırılması**

Pişmanlık ve ıslah, vergi affi ile benzerlik taşımaktadır. Vergi affi, onu tetikleyen olaydan sonra geçirilen bir vergi veya cezayı veya diğer yasaları yasal olarak geçersiz kılmaktadır. Mevcut ceza niteliksel olarak geçersiz olduğunda aynı sonuca ulaşılsa bile amaç, süreklilik ve prosedür açısından iki kurum arasında bazı farklılıklar olduğu görülmektedir (Dönmez, 1994:72). Bu farklılıklar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Pişmanlık ile vergi alacağının oldukça kısa bir müddet içerisinde tahsilinin yapılması ve pişman olan mükellefe ceza verilmeyerek vergiler hakkında bilinçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Vergilerin affında ise sadece ekonomik değil siyasi ve sosyal konularda da başvuruların yapılabilmesi olağan bir durumdur.
- Pişmanlık kapsamı, vergi affının kapsamına ilişkin herhangi bir kısıtlama yoktur. Ancak beyana dayalı ve VUK'ta belirtilen dar vergi çerçevesi içinde değerlendirilmektedir.
- Af sadece bir kez uygulanması gereken bir vergi idare aracıdır. Buna karşılık pişmanlık vergi sisteminde sürekliliği olan ve uygun şartlar ortaya çıktığında her an uygulanabilir özelliğe sahiptir.
- Vergi afları ve pişmanlık arasındaki farklılıkların bir diğeri de vergi affının devleti kesinlik kazanan ya da kazanmayan suçların cezalarının asılları veyahut ortaklarının kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Diğer bir deyişle; Öngörülen süre içinde tüm suçluların tam affından bahsedilmektedir. Devlet,

kendi koşullarına uyguladığı cezalardan tek taraflı olarak feragat edebilmektedir (Şenyüz, 2008:172).

Aşağıda verilen tabloda Türkiye’de uzun yıllardır gerçekleştirilen vergi afları sıralanmıştır. Buna göre pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanılmasının önünde bir engel olarak vergi affının olduğu gösterilebilir.

Tablo 3. 1924 ile 2018 Yılları Arasında Gerçekleşen Vergi Afları

17.05.1924 tarihinde Afv-ı Umumi Kanunu Sureti	15.05.1974 tarihinde 1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hk. Kanun
05.08.1928 tarihinde Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun	20.03.1981 tarihinde 2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Senet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
15.03.1934 tarihinde 4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakıyasının Terkinine Dair Kanun	02.03.1982 tarihinde 2431 sayılı Kanuna Ek
04.07.1934 tarihinde 2566 sayılı Vergi Bakıyasının Tasfiyesine Dair Kanun	22.02.1983 tarihinde 2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
29.06.1938 tarihinde 3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yılı Sonuna Kadar Olan Bakıyesinin Terkinine Dair Kanun	04.02.1985 tarihinde Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hk. 3239 Sayılı Kanun’un Geç. 4. Md.
13.06.1946 tarihinde 4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması İle İlgili Kanun	03.12.1988 tarihinde 3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.01.1947 tarihinde 5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun	28.12.1988 tarihinde 3512 sayılı Kanun
26.10.1960 tarihinde 113 sayılı Af Kanunu	15.12.1990 tarihinde 3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1961 tarihinde 281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun	21.02.1992 tarihinde 787 sayılı Kanun
23.02.1963 tarihinde 218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	05.09.1997 tarihinde 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
13.06.1963 tarihinde 5811 sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	22.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun
05.09.1963 tarihinde 325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun	06.02.2001 tarihinde 414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
16.07.1965 tarihinde 691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müesseseler ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun	07.03.2002 tarihinde 4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Geç. Md. 21)
03.08.1966 tarihinde 780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun	27.02.2003 tarihinde 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
28.02.1970 tarihinde 319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’yla Getirilen Af	22.11.2008 tarihinde 5811 sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011 tarihinde 6111 sayılı Kanun	19.08.2016 tarihinde 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
29.05.2013 tarihinde 6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)	18.05.2018 tarihinde 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Çetin, 2007: 180; Yelman, 2017: 76-77; Kargı ve Yüksel, 2010: 34-36; Yurdakul, 2013:79.

### 2.3.5. Cezalarda İndirim ile Karşılaştırılması

Vergi indirimi, vergi kayıpları, ihlaller ve bazı durumlarda vergi bilgisinin yetersiz olmasından kaynaklanan ihlaller için özel cezalar dikkate alınarak, kanunda belirtilen bir süreçte ödemeleri sonucunda kendilerine sunulan kesinti hakkı olarak tanımlanmaktadır.

Böylece mükellef ile idare arasında çıkabilecek ihtilaflar mahkemeye çıkmadan çözüme kavuşturulmaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007:82). Para cezalarında indirim VUK kapsamındaki tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilir özelliğe sahiptir (Kırbaş, 2004:138). Bu özelliklerden bazılarını ek olarak, azalan ceza ile pişmanlık ve ıslah arasında da bazı farklılıklar vardır. Benzer yönler ise aşağıda sıralanmıştır (Yıldırım, 2013:187):

- Bu kurumların her ikisi de Türk Vergi Hukuku'nda uygulanmaktadır.
- Vergilerin VUK üzerindeki etkisi açısından benzer özelliklere sahiptirler.
- Mükellefler, kanunda belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde bu kurumları kullanma hakkına sahiptir.

İki kurum arasındaki farklar ise şu şekildedir:

- Pişmanlık ve ıslah alanına sadece beyan edilen vergileri dahil edilmişse para cezasının indirilmesi ile böyle bir durum söz konusu değildir.
- Her iki kurumda da ödeme açısından farklılıklar vardır. Vergi ödeme süresi ve ceza indirimi için indirilen cezalar ile ilgili olarak, yükümlü tarafın tebligatı aldıktan sonra 30 gün içinde vergi dairesine başvurması ve zamanında ödeme yapması gerektiği şartı bulunmaktadır. Ceza infaz ve ıslah kurumunda, yanlış beyanların düzeltilmesi ve ödemesi sona eren başlangıç vergisinin ödenmesi ve pişmanlık zammı ile birlikte 15 günlük süre verilmektedir.
- Henüz ödenmeyen vergi ve para cezaları için ceza indirim kurumu başvurabilirse de geç vergi ve para cezaları için ceza infaz kurumu ve ıslah kurumuna başvurmak mümkündür.
- Vergi kayıpları ve ihlaller için genel/özel para cezaları para cezalarında indirim kapsamına girmektedir. Suiistimal için genel ve özel cezalar, 1985 yılında pişmanlık ve ıslah kapsamından çıkarılmıştır. Diğer vergi kayıpları, katılım cezaları ve kaçakçılık faaliyetleri için para cezaları bu kurumun görev alanına girmektedir.
- İndirimler ile Kanun hükümlerinde belirtilen ödeme şartlarına uyan yükümlü kişilere daha az para cezası; ıslah kurumuna başvuran yükümlüler, aynı şartlar altında vergi zararlarına ilişkin cezadan muafıdır.

### **2.3.6. Terkin ile Karşılaştırılması**

Sözlük anlamıyla terkin bir şeyin üzerine çizgi çizerek silme olarak tanımlanan başarısızlık manasına geldiği görülmektedir. Bu anlamı ile vergi hukukunda da aynı

anlama sahiptir. Ayrıca terkin vergi borçlarını ve cezalarını ortadan kaldırmanın nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Ödenmemiş vergi veya cezaların silinmesi için sorumlu tarafların uygun idare ile iletişime geçmesi ve iptal talebinde bulunması gerekmektedir (Karagöz ve Kazancı, 1972:42). Terkin, Vergi Usul Kanunu'nun "Verginin Terkini" nin 115. Maddesinde doğal afetlerin belirleyici olduğu gerçekleşen olaylar neticesinde mükelleflerin sahip oldukları varlıkların yaklaşık 1/3'ünde zararın oluşması gerekmektedir. Bu zarar sonucunda vergi borçları ve varsa vergi cezaları kısmen olabileceği gibi tamamen de terkin olmaktadır. Bununla beraber mahsul sahibi olan mükellefler için de belirli kurallar çerçevesinde geçerlidir.

Terkin ile pişmanlık ve ıslah müessesesi arasındaki benzerliklere bakıldığında benzerlikleri yetkili karar alma makamlarından geldiği görülmektedir. Terkin konusunda karar verecek yetkili makam, Maliye ve Maliye Bakanlığı ile yetkilendirdiği vergi makamlarındadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde ise vergi idaresi yetkili makam olarak belirlenmiştir (Yıldırım, 2013:190).

Pişmanlık ve ıslah kurumu arasındaki farklılık ise:

- Asıl vergi borcu terkin kurumu kapsamına girmesine rağmen pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına sadece vergi cezaları dahildir.
- Bir kişinin terkinden yararlanabilmesi için yangın, su baskını veya zararlı hayvan veya haşere istilası gibi olağanüstü bir sebebin olması gerekir. Ancak pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurmak için bu sebeplerden herhangi birine ihtiyaç yoktur.

### **2.3.7. Uzlaşma ile Karşılaştırılması**

Uzlaşma kavramı vergilendirme işleminde tarafların uzlaşması ve vergi tutarı değerinde vergi borcunun ve cezanın terkin edilmesini ifade etmektedir.

Vergi ve cezaların tebliğinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma (tarhiyat sonrası) talebinde bulunulmalıdır. Bir kurum olarak uzlaşma, pişmanlık ve ıslah müessesesi arasındaki benzerlikler göz önüne alındığında, her ikisi de vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümlenmenin yollarındandır ve yükümlüler vergi ziyayı cezasından kısmen veya tamamen kurtulmaktadır. Uzlaşma sırasında yükümlüler kararlaştırılan tutar kadar vergi ziyayı cezasından kurtulur, pişmanlık ve ıslah sürecinde bundan tamamen kurtulur. Uzlaşma ve pişmanlık ile ıslah kurumu arasındaki farklar şu şekildedir:

- Uzlaşma ikmalen, reesen veya iderce tarhedilen vergilere uygulanabilirken Beyana dayalı vergiler pişmanlık ve ıslah çerçevesine dahil edilmektedir.



- Uzlaşma başvurusu yapabilmek için vergi hatası ve kanunda kayıtlı bir hata olması, vergi mevzuatı hükümlerinin anlaşılabilmesi gibi nedenlerin belirtilmesi gerekir. Ancak pişmanlık ve ıslah için herhangi bir sebebin bulunmasına gerek yoktur.
- Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi için son tarih, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir. VUK'ta yer alan 371. Maddede içerisinde pişmanlığın tesisi için son tarih belirtilmemiştir.
- Kaçakçılık suçları kapsamında yer alan cezalar; uzlaşma içerisinde yer almaz. Buna karşılık pişmanlık ve ıslah kurumu içerisinde bulunmaktadır.

### **2.3.8. İzaha Davet ile Karşılaştırılması**

Mükellef vergi incelemesi başlamadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yetkili merciler tarafından vergi ziyasına sebebiyet veren uygulamalarının olduğu veya vergi kaybına dair emareler görüldüğü takdirde izaha davet edilir. Tespit tarihine kadar herhangi bir ihbarın olmaması gerekir. İzaha davet edilen kişi belirtilen tarihlerde izahta bulunması durumunda yetkili merci izahı değerlendirerek mükellefe sonucu bildirir.

İzaha davet kurumunda da sürecin başlayabilmesi için pişmanlık ve ıslah kurumunda olduğu gibi mükellef hakkında ön tespit konusuna ilişkin bir ihbarın olmaması, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Burada iki kurumun ayrıldığı nokta süreci başlatan taraftır. Pişmanlık ve ıslah mükellefin vergi dairesine dilekçe başvurusuyla başlarken izaha davette izah talebi vergi idaresi tarafından yapılır. Mükellef kendisi izaha davet için bir başvuruda bulunamaz.

İzaha davette ödenecek vergilerin yanında ödemenin geciktiği her ay ve kesri için belirlen bir de izah zammı alınır. Pişmanlık ve ıslah kurumunda aynı şekilde gecikme için pişmanlık zammı talep edilir. Birbirlerinden sadece adlandırma olarak farklılaşırlar.

Son olarak pişmanlık ve ıslah kurumunda mükellefe vergi ziyası cezası kesilmezken izaha davet kurumunda mükellefe ziyaa uğratıldığı kabul edilen verginin %20 oranında vergi ziyası cezası kesilir.

## **2.4. Pişmanlık ve Islah Müessesesinde Özellik Arz Eden Durumlar ve Etkileri**

### **2.4.1 Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Beyana Çağrı Mektubu**

Pişmanlık ve ıslah uygulamasında beyana çağrı mektubu konusu doktrinde de oldukça tartışmalıdır. Bu bağlamda beyanname çağrısından sonra yapılması gereken

pişmanlık taleplerini kabul etmenin kurum ruhuna aykırı olduğu düşüncesi ağırlık kazanmaktadır.

Vergi mükellefinin pişmanlık sistemini kullanma talebi kendiliğinden ve vergi idaresinin zorlayıcı iradesi dışında tek taraflı olarak gerçekleşmektedir. Vergi idaresi, vergi mükellefinin vergi beyannamesi vermediğini tespit etmesi ve bu durumda kendisine davet mektubu göndermesi VUK 371. maddesinin temel gerekliliğinin artık karşılanamaması durumunu ortaya çıkarmaktadır.

Danıştay'ın idarece mükellefe davet gönderilmesinin mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına izin vermeyeceğini belirten kararları da bulunmaktadır. Bu bağlamda gerçekleşen bir dava konusuna ilişkin Danıştay şu ifadelerde bulunmuştur (Arı, 2006:58): VUK'ta yer alan 371. Maddenin kapsamından mükelleflerin yararlanabilmesi için vergi sorumlusunun suçunun henüz vergi idaresi tarafından tespit edilmemesi olması gerekmektedir.

İdarenin mükellefe davet mektubu göndermesi, açıkça beyan edilmeyen vergiden haberdar olduğu anlamına gelir ve bu aşamadan sonra pişmanlık dilekçesini kabul etmek madde ruhuna aykırı olmaktadır.

#### **2.4.2 İhtirazı Kayıt Uygulanmasının Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerdeki Yeri**

Yasal gerekçeyle beyan edilen vergi matrahının bir parçası veya matrahından alınan bir vergiye karşı talep hakkı olarak, vergi mükellefleri tarafından bir vergi beyannamesine kaydedilen bir beyanı ifade etmek için ihraz kaydı kullanılmaktadır (Yıldırım, 2013:130).

Mükelleflerin kendi beyannamelerine dayanarak yaptıkları işlemlere karşı talepte bulunamayacakları kuralına aykırı bir özelliği bulunmaktadır. Mükellef, beyannamede çekince koyarsa, yapılan işlemlere hukuki yol açılmaktadır. Bu kuruma dava açma hakkından feragat, İYUK'un 27. maddesine tabidir. Uygulamada, tüm bildirimler nitelikli bir beyanname temelinde yapılabilir (Arı, 2006:61). Bu şekilde yapılan ifadelerin başkalarıyla karıştırılmaması için üzerine ihrazi kaydıyla yapıldığına dair bir açıklama yazılmalıdır. Bu cümle ile yapılan ifadeler aynı prosedüre tabidir. Vergi dairesi gerekli doğrulamayı yaptıktan sonra, mükellefin çekinceye sebebiyet vermesi durumunda beyan edilen vergiyi düzeltmekle yükümlüdür. Gerekçeyi görmezse, vergi mükellefi, verginin alındığına ilişkin bildirim tarihinden başlayarak 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkına sahiptir.

Dava konusu başlıklı VUK 378. maddesinde “Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar” hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır.

İhtirazi kayıtlar bağlamında Vergi kanununa bakıldığında açıklayıcı ve net bir hükmün olmadığı görülmektedir. Buna karşılık 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Yürütmenin Durdurulması” başlıklı 27/3 maddesi kapsamında “*Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkları, toplanan vergiler, harçlar, harçlar ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin alacakların incelenmesini, zam ve para cezalarını askıya aldı. Bir işlemde çıkarılan bir dosyanın bu şekilde yeniden işlenmesi nedeniyle açılan davalar ve rezervasyon ve tahsilat işlemleri ile yapılan beyannameler esas alınarak yapılan işlemler tahsilat sürecini durdurmaz*” ifadesi yer almaktadır. Nitekim pişmanlık beyanının ihtirazi kayıtlar ile verilmesi açısından vergi idaresinin görüşü olumsuz yöndedir.

Maliye Bakanlığı 25/07/2001 tarihli ve B.07.0. Gel.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Özelgesinde mükelleflerin kendi istekleri ile bir haktan fayda sağlaması dava haklarının saklı olmasının birbiri ile bağdaşmasını ortadan kaldırdığını ifade etmektedir.

Bu duruma hukuki açıdan bakıldığında Danıştay’ın bu konuda olumlu kararlar aldığı gibi olumsuz kararlar da aldığı görülebilir. Danıştay 9. Dairesi Kararında yer alan pişmanlık hükümlerine göre yapılan açıklamalara ise, bu kez Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen kararın 127. maddesinde feragat şerhinin asılmasına hukuki veya hukuki bir engel bulunmadığını beyan edilmektedir (Arı, 2006:72): Mükelleflerin işledikleri suç kapsamında pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları ile sadece ceza kesilmesinin önüne geçilmiştir. Buradan önemli olan nokta ise mükelleflerin herhangi bir koşul olmaksızın pişmanlık hükümlerinden yararlanabiliyor olmalarıdır. Böylece dava açılmasının önüne geçilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu şüphesiz bir pişmanlık halidir ve bu durum, vergi mükellefinin kendi iradesiyle idareye yönelmesine, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma arzusu göstermesine ve davranışının vergi kanunlarına aykırı olduğunun farkına varmasına neden olmaktadır. Tabii ki, bir kişinin davranışıyla ilgili pişmanlık hali, normal bir yaşam tarzını takip etmemesinden kaynaklanmaktadır. Kanunun temel mantığı göz önüne alındığında, bir hata ilan edilmesine rağmen yanlış olmadığı düşüncesiyle bir

çekince meydana gelmediğinde iradede bir sorun olduğu açık bir şekilde görülebilmektedir. Böyle bir durumda mükellefin pişman olması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkların tescil konusu pişmanlıktan yapılan açıklamalar çerçevesinde tartışmalı bir konu olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda idare ile yargı arasında zıt görüşlerin olduğu söylenebilir. İdarenin bazı yönlerinde, üzücü ifadelerin çekince ile verilemeyeceği açıkça vurgulanmaktadır. Bununla beraber bu konudaki çeşitli mahkeme kararları, pişmanlık verici ifadelerin de çekince ile verilebileceğine işaret etmekte ve yargının bu konudaki görüşü giderek daha olumlu hale gelmekte olduğu görülmektedir.

### **2.4.3 Zarar Beyan Edilmesinin veya Matrah Gösterilmemesinin Pişmanlık Beyannamelerindeki Yeri**

Mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabilmelerinin temel koşullarından olan vergi ziyanının meydana gelmesi ve vergi mükellefinin bildirilmesi önem arz etmektedir. Buna ek olarak ibraz edilen beyannamelerde zarara işaret etmesi veya kesinti, tevkifat nedeniyle vergi beyan edilmezse şayet mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın hukuken olduğu kadar fiilen de imkânsız olduğu görülmektedir. Bu konuya ilişkin hükümler 238 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Yukarıdaki tebliğ iki konuya açıklık getirmiştir. Bunlardan birincisi: Vergi sorumlusu olan kişilerden gelen pişmanlık talepleri ile verilmiş olan beyannamelerde zararın oluştuğuna dair beyanların olması, ikincisi ise ödenmesi gereken bir verginin bulunmaması koşulunda vergi sorumlusunun pişmanlık talebinin kabul edilmeyecek olmasıdır. Bu durumda mükellefe birinci dereceden kuralları ihlal ettiği için iki kat para cezası verilmesi ve yine gerekli görülmesi halinde mükellefin teyit için gönderilebileceği yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Öte yandan, Danıştay'ın pek çok kararı, pişmanlık ve ıslah maddelerinin, vergi mükellefinin zarar beyan etmesi veya vergilendirilebilir vergi matrahını açıklamaması durumunda kullanılabileceğini göstermektedir.

Danıştay tarafından bu konu kapsamında farklı kararların ele alındığına rastlanmaktadır. Bu kararlarda zararı beyan edilmiş olan veya matrah olarak belirtilmeyen beyannamelerin pişmanlık sureti ile verilmesinde kanuna karşı bir durumun olmadığı takdirde vergi mükellefinin Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinden faydalanması gerektiği belirtilmektedir (Arı, 2006:81). Ek olarak 11/02/1965 tarih ve 762 sayılı Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kararında 371. Maddesine istinaden beyanın normal sürede yapılması gerektiği belirtilmiş ve yapılmadığında ise bu maddeye bağlı

olarak cezai işlemlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bununla beraber pişmanlık talebi ile verilen beyannamede her ne kadar zarar gösterilse de 371. Maddeye bağlı olarak değişiklik yapılmamaktadır. Aksine madde içinde belirtilen ödeme şartları uygulanması gerekmektedir.

Böyle bir durumda yükümlü veya yükümlü kuruluş, beyanın eksik yapılmış olması ya da veya hatalı yapılmış olması karşısında bildirim tarihinden başlayan süreç içerisinde 15 gün içinde beyan doğru bir şekilde yapılmalıdır. Beyanın düzeltilmesi bağlamında daha önce verilmiş olan vergi beyannamesi kapsamında hesaplanmış olan vergi, nihai vergi matrahından hesaplanan vergi düşülerek alınmaktadır (Atçı, 2007:55). Hatalı bir beyannamenin düzeltilmesi veya eksik bir beyannamenin tamamlanması durumunda, eğer zorunlu ise pişmanlık dilekçesi verirse, belirtilen 15 günlük süreye uyulması gerekmektedir. Bu sürenin dolmaması durumunda pişmanlık kurumundan yardım alma hakkı kaybedilmektedir.

#### **2.4.4 Pişmanlık ve İslah Müessesinde Kaçakçılık Yüzünden Uygulanan Hürriyetle İlgili Olan Cezalardan Kurtulma Olanğı**

Vergi Usul Kanun'da yer alan 359. maddedeki "Kaçaklık Suçları ve Cezaları" kapsamında pişmanlık koşulları ekseninde mükellefler ilgili makamlara şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirdiklerinde 359. Maddedeki hükümler uygulanmamaktadır. Bu bağlamda kaçakçılık suçları işleyenlerin 371. Maddede yer alan pişmanlık ve ıslah müessesinin hükümlerinden faydalanmaları durumunda mükelleflere 359. Madde hükmüne bağlı özgürlüğü bağlayıcı cezaların olmayacağı hükümleri getirilmiştir.

İdare, bu kuruma ve yükümlü tarafa karşı hoşgörülüdür ve bu durum idare ile yükümlü taraf arasındaki ilişkiyi olumlu yönde etkilemektedir. Kaçakçılıkla ilgili olarak, vergi kayıpları talebi genellikle sorgulanmamaktadır. Aynı hukuk devleti kapsamında vergi zararlarına ilişkin bir hüküm içermeyen para cezalarının verilmesi, kanunda çelişkiler ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bu konuda harekete geçilmesi zorundalık teşkil etmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİNİN ETKİLERİ

#### 3.1. Pişmanlık ve Islah Müessesinin Hükümlerinin Getirdiği Sonuçları

##### 3.1.1. Hükümlerin Vergi Mükellefi Açısından Önemi

Pişmanlık ve ıslah müessesinin hükümlerinin vergi mükellefleri açısından değerlendirilmesi yapıldığında beyana dayalı vergilere bakılması gerekmektedir. Buna göre mükellefler vergi kanunlarına karşı gelen eylemlerini kendi rızaları ile dilekçe yoluyla ilgili olan makamlara bildirdikleri takdirde kaçakçılık ve iştirak cezalarının uygulanmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Bununla beraber mükelleflere vergi ziyayı kapsamında var olan vergi ziyayı cezası uygulanmamaktadır. Bunların dışında mükelleflerden sadece belirtilen ödeme süresinde gecikmeler olan vergiler bağlamında gecikme zammında yer alan oranlarda pişmanlık zammı alınması hükmü getirilmiştir.

Tablo 4. Aylık Gecikme Zammı Oranları

Dönem	BKK/Cumhurbaşkanlığı Kararı		Gecikme Zammı Oranı (%)
	Tarih	No	
12.11.2003-01.03.2005	03.11.2003	2003/6345	4
02.03.2005– 20.04.2006	23.02.2005	2005/8551	3
21.04.2006– 18.11.2009	03.04.2006	2006/10302	2,5
19.11.2009– 18.10.2010	02.11.2009	2009/15565	1,95
19.10.2010– 04.09.2018	12.10.2010	2010/965	1,40
05.09.2018– 30.06.2019	04.09.2018	62	2
01.07.2019–01.10.2019	29.06.2019	1266	2,5
02.10.2019- 29.12.2019	01.10.2019	1592	2
30.12.2019-		1947	1,60

Kaynak: BKK/Cumhurbaşkanlığı Kararlarından derlenmiştir.

Yukarıda verilmiş olan tabloda dönemlere göre aylık gecikme zammı oranları verilmiştir. Mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaları halinde vadesinde ödemediği, eksik ödediği vergileri gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ile ödemek suretiyle vergi ziyayı kabahati cezası ödemekten kurtulmaktadır. Gerçekten hızlı ve yoğun şekilde akan ticari ve sınai hayat içinde binlerce hatta on binlerce işlem yapan iyi niyetli mükellefin vergi idaresine karşı bazı ödevlerinde eksiklik içinde bulunmaları ve bu eksikliklerini sonradan fark etmeleri doğaldır (Şenyüz, 2020:313). Vergi idaresin hoşgörüsüyle yaklaşması mükellefin bu bağlamda kendi kendisini vergi idaresine ihbar etmesine olanak sağlamaktadır. Bu durumdaki mükelleflerin dürüstlüklerinin ödüllendirilmesi mükellef psikolojisine de uygun bulunmaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı direncinin kırılması ve idareye yaklaşması sağlanır toplumda vergi duygusunun da gelişmesi sağlanmış olur. Sosyal hayat içerisinde günlük insani ilişkilerimizde birçok hatalı hareketimiz olmaktadır bunları af dileyerek pişmanlıklarımızı dile getirerek karşı tarafın hoş görüşüne sığınarak tatlıya bağlamaktayız. Mükellefler ile vergi idaresi arasında da benzer bir ilişki vardır bazen duraksamalar bazen kötüye kullanmalar olabilir. İşte bu aşamada pişmanlık ve ıslah kurumu taraflar arasındaki ilişkinin düzeltilmesinde yardımcı olacak bir kurum olarak karşımıza çıkar (Bayraklı, 2017: 50) pişmanlık kurumu devlet ve mükellef arasında oluşan anlaşmazlıkların daha ileri boyutlara taşınmamasını bir an önce giderilmesini sağlamaktadır. Mükelleflerde vergi konusunda bilinçlenme ve toplumun vergiye uyumu artırılmak istenmektedir. Pişmanlık kurumu bu konuda çok önemli bir araçtır.

Mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak için tasarlanmış kurumların ve hükümlerinin kullanılmasıyla vergi uyuşmazlıkları önlenmektedir (Altan, 2009:75). Yine vergi mükellefi, pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanarak dava ile ilgili iş gücü ve zaman kaybından kurtulmaktadır. Mükellefin iyi niyetine karşı kanun koyucu mükellefe bir hak vermiştir. Bu hakkın kullanımı sonucunda vergi idaresi de vergiyi kısa sürede ve tartışmasız şekilde tahsil eder (Şenyüz,2020:314).

Vergi beyannamelerinin geç verilmesi, yükümlüleri vergi cezalarının uygulanmasıyla karşı karşıya getirmektedir. Beyannamelerin geç verilmesi, en nihayetinde vergi kayıplarına neden olmasa da çeşitli nedenlerle beyannamelerini zamanında veremeyen gerçek taraflar için psikolojik olarak çok yıkıcı ve zor bir durum yaratmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu, bu tür iyi niyetli vergi mükelleflerinin korunması açısından oldukça önemlidir.

### 3.1.2. Hükümlerin Vergi İdaresi Açısından Önemi

Pişmanlık mükelleflere imkanlar sağlarken devlet açısından da belki de hiç tespit edilemeyecek veya çok geç tespit edilebilecek bir vergi ziyanının bir an önce tahsilini sağlamaktadır (Şenyüz,2020:315). Mükelleflerin yasa dışı eylem ve işlemlerinin vergi idaresine bildirilmesinin teşvik ederek vergi kayıplarını ve kaçakçılığı azaltarak vergi verimliliğini artırılmaktadır. İdare mükellefin pişmanlık talebiyle daha önce farkında olmadığı vergi kaybını hiçbir külfet altına girmeden pişmanlık zammı uygulamak suretiyle derhal hazineye aktarmış oluyor. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin önemi vergi idaresi açısından çok özel bir konumdadır. Devlet tahsil edemeyeceği verginin pişmanlık talebiyle cezasından vazgeçerek tahsilini sağlamış oluyor. Vergi idaresi için özellikle enflasyon dönemlerinde zamanın para üzerindeki olumsuz etkisinin daha az hissedilmesi sağlanmış oluyor.

Vergi idaresi de mükelleflerde olduğu gibi yargısal çözüm yollarına gitmeden idari çözüm yolları kapsamında çözüme ulaşılması zaman ve güvenilirlik açısından önem arz etmektedir. İdare, şikâyeti ve sorunlu tarafın düzeltme talebini kabul ederse, sorun idari aşamada çözülecektir. Böylelikle idare vergiyi derhal tahsil edebilir ve uyuşmazlığı idari yargı makamlarına devretmeden çözebilir.

Yargıda bir anlaşmazlığın devam etmesi, idare için yüksek iş gücü ve zaman israfına neden olacak ve böylelikle bir dava durumunda ortaya çıkabilecek yargılama ve avukat ücretleri gibi bazı maliyetlerden kaçınılacaktır.

Vergi beyannameleri zamanında teslim edilmezse, vergi makamları vergi matrahını belirlemek için takdir komisyonlara yönelir ve sorun pişmanlık ve ıslah ile çözümlerse takdir komisyonlarının yükü azalmaktadır.

Vergi idaresi açısında bir diğer önemli etkisi ise zamanında alınmayan bir verginin, dilekçe verilme tarihinden itibaren 15 gün içinde beyan edilmesi durumunda, idarenin tahsil edemeyeceği bir vergi tahsil ediliyor olabileceğidir (Aksoy, 1999:42). İdare, bu kuruma ve yükümlü tarafa karşı hoşgörülüdür ve bu, idare ile yükümlü taraf arasındaki ilişkiyi olumlu yönde etkilemektedir.

### 3.1.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesi Bağlamında Gerçekleşen Danıştay Kararlarına İlişkin Örnekler

Pişmanlık ve ıslah müessesesi bağlamında yükümlülerin Danıştay'a başvurması sonucunda elde edilen sonuçlar bu başlık altında örneklerle sunulmaktadır.



20 Mayıs 1987 tarihinde Danıştay 7. E. 1987/251, K. 1987/1373 Sayılı alında karar sonucunda pişmanlık hükümlerinin uygulanmasında mahsuplardan ve indirimlerden kaynaklanan vergilerin ödenme durumlarının ortaya çıkmamasının önleyici bir özellik taşımadığına ulaşılmıştır. Bu bağlamda gerçekleşen olayda 1986 yılının mayıs ayında verilmiş olan pişmanlık dilekçesiyle beraber beyannamede indirimler sonucunda ödenecek bir vergi tutarının bulunmaması pişmanlık hükümlerinin uygulanmamasında önleyici olmadığına karar verilmiştir. Bunun sebebi olarak da indirimlerden kaynaklı ödenecek vergi teşekkül etmemesidir.

Danıştay kararlarından bir diğerinde ise vergi incelemelerine ilişkin görev sınırlarında ilgili kişilerin vergi mükelleflerinin iş yerlerinde inceleme yapması zorunluluğuna dayanmaktadır. Buna ek olarak zorunlu bir hal gerektiğinde yani mükellefin vergi dairesinde vergi incelenmesi gerçekleştirileceği durumlarda ise yazılı davetin olması gerekmektedir. Buradan hareketle ilgili olayda vergi mükellefine doğrudan davete ilişkin bir belgenin gelmediği belirtilmektedir.

Davete ilişkin bir belge olmadığı gibi mükellefe vergi incelenmesinin işyerinde niçin yapıldığına ilişkin de bir belgenin sunulmadığı dosya içerisinde belirtilmiştir. Mükellef bu durum karşısında 27 Nisan 1984 tarihinde inceleme başlatılmıştır. Gerçekleştirilen incelenin bankaların kapsamında tüm vergi mükelleflerine uygulanan prosedürün aynı şekilde gerçekleştirildiği ayrıca E. 1984/34 sayılı yazıyla 6 Ağustos 1984 tarihinde ilgili olayda yükümlü konumunda bulunan mükellef ile 6 kişinin de incelendiği belirtilmektedir. Bu incelemeler ise Vergi Dairesi Müdürlüğüne gelirler kontrolörlüğü tarafından tebliğ edilmiştir. Böylece vergi dairesinin inceleme konusunda bilgilendirme işlemi yerine getirilmiştir.

Bunların sonucunda VUK içinde yer alan inceleme usullerine uygun bir vergi incelenmesinin kabul edilmediği ve dolayısıyla inceleme gerçekleştirilmeden önce verilmiş olan ek beyannamede belirtilmiş olan matrah üzerinden hesaplanmış olan vergiyle ilişkili olarak kesilmiş olan kaçakçılık cezasını onayan Vergi Mahkemesi hükmünün yasayla uyarlı olmadığına kanaat getirilmiştir. Bu ilgili olay Danıştay 4. Dairede gerçekleşmiştir (11985/1551. K. 1986/2309 Sayılı Karar).

Pişmanlığın engellenmediği durumlardan bir diğeri ise işyerinde yoklama tutanağı ile bazı konuların belirlenmiş olmasıyla ilişkilidir. Burada her ne kadar bazı konular yoklama tutanağı ile saptanmış olsun pişmanlıktan yaralanamayacağı anlamına

gelmediğine kanaat getirilmektedir. Alınan karara ilişkin ilgili olayda yukarıda verilmiş olan diğer örnekteki gibi bir vergi inceleme sürecinin gerçekleşmediği görülmektedir.

Olayda ise yoklama memuru tarafından genel bir yoklama anlamında yapılmış olan işletmedeki konuları içeren bir yoklama fişi oluşturulmuştur. Yükümlü bu fişin vergi dairesi tarafından pişmanlıktan yararlanamayacağına dair almış olduğu cevaba ilişkin Danıştay'a başvurusu gerçekleşmiştir. Bu durum karşısında yoklama memurlarının vergi incelenmesi hakkında bir yetkilerinin olmadığı dolayısıyla oluşturulan yoklama fişinin bir inceleme niteliğini kapsamadığından dolayı yükümlünün pişmanlık talebinin gerçekleştirilmesinde hiçbir engelleyici unsurun olmadığına karar verilmiştir (4. D. E. 1984/3090, K. 1986/1337 sayılı karar).

23 Ekim 1984 tarihinde Danıştay 4. Dairesinde alınmış olan E. 1983/2972, K. 1984/3805 sayılı kararda takdire sevk tarihinden sonra mükelleflerin pişmanlıktan yararlanamayacakları kararına varılmıştır.

Danıştay'ın almış olduğu bu karardaki ilgili olaya bakıldığında yükümlünün 1978 takvim yılına ilişkin beyannamesini vermediği görülmektedir. Yükümlünün bu sorumluluğunun yerine getirmemiş olması ise 6 Kasım 1980 günü gerçekleştirilmiş olan yoklama tutanağında tebliğ edilmiştir. Bu bilgiye ek olarak yükümlünün dönem kazancının takdirinin gerçekleştirilebilmesi için ise 20842 sayılı sevk fişinin 19 Aralık 1980 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği belirtilmektedir. Yükümlü bu olay sonucunda pişmanlık dilekçesini sevk işlemi tarihinden 27 Nisan 1981 tarihinde vermiştir. Ancak sevk fişinin takdire sevkinin gerçekleştirilmiş olması nedeniyle beyannamenin verilmemiş olduğu kabul edilmiştir. Buna karşılık yükümlünün beyan etmiş olduğu matrahın ilgililer tarafından doğruluğuna ilişkin bir tespit yapılamamış olması ve bunun sonucunda dönem matrahının 72.000 lira şeklindeki takdir üzerinden cezalı tarhiyat yapılmaması uygun görülmüştür.

Pişmanlıktan yararlanılmasında engel teşkil etmeyen diğer bir unsur da beyanname vermemenin nedeninin sorulması olarak kabul görse de karşıt görüşte olan Danıştay kararların olduğu da görülmektedir (Aksi yönde karar: 4. D. 9.12.1972 tarih, E. 1971/7550, K. 1972/7354 sayılı ve 16.11.1972 tarih E. 1971/6782, K. 1972/6597 sayılı kararlar).

İlgili olaya bakıldığında vergi dairesinin yükümlünün 1975 takvim yılına ait beyannamesinin yasal ek sürede vermediğine ilişkin soru 26 Ağustos 1976 tarihinde

yazılı bir şekilde iletilmiştir. Yazının incelmeye yazısı olmadığı da yazının müdür yardımcısı tarafından imzalanmış olmasından anlaşılmaktadır.

Oluşturulan yazının incelmeye başlama yazısı olarak kabul edilemeyeceğine karar verilmiştir. Bununla beraber yükümlü tarafından incelmeye yapıldığına ilişkin bir bilginin de bulunmadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle yükümlünün sahip olduğu kanuna aykırı hareketinin VUK'ta yer alan 371. Maddenin 2. Fıkrasına bağlı olarak yükümlünün kendiliğinden haber verdiğine ilişkin bir kabulün gerekmesinden dolayı yükümlünün pişmanlık dilekçesinin kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bunun yanında davacı adına resen takdir yoluyla yapılan kaçakçılık cezası tarhiyatta yasayla uygunluk taşımadığı da belirtilmiştir (4. D. 18.4.1984 tarih, E. 1982/4845, K. 1984/1701 sayılı karar).

Pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanmaya ilişkin diğer bir Danıştay karar örneğinde vergi incelmesinin başladığına ilişkin yazının çıkarılmış olmasının bir hükmünün olmadığına yazının yükümlüye tebliğ edilmedikten sonra yükümlünün pişmanlıktan yararlanmasında bir engel olmadığına karar verilmiştir.

Kararın ortaya çıkışında gerçekleşen ilgili olay kapsamında yükümlünün 1979 takvim yılına ilişkin beyannamesini ilgili süre içerisinde vermediği yazılı bir şekilde vergi dairesi tarafından sebepleri sorulacak şekilde iletilmiştir. Yükümlüye yasal süre içerisinde beyannamesini vermediğine ilişkin soru sonrasında yükümlü pişmanlık dilekçesiyle beraber beyannamesini verdiğini ifade etmiştir.

Bir önceki örnekte de belirtildiği üzere yükümlünün beyannamesini yasal süre içerisinde neden vermediğinin incelenmesi, nedeninin sorgulanması ve doğruluğunun ispatlanması öncesinde yükümlünün bu durumdan haberdar edilmesi gerekmektedir. Bu durumda yükümlüye incelmenin yapılacağına ilişkin tebliğ yapılmadığında yükümlünün kendiliğinden haber verme hakkının olduğu VUK'ta yer alan 371. Madde de görülebilmektedir. Bununla birlikte yazı yükümlüye tebliğ edilse bile bu incelemenin başladığı anlamına gelmemektedir. Buradan hareketle yukarıdaki örnek ve burada bahsedilen ilgili olayda da görüldüğü gibi beyanname verilmeme nedeninin sorulması vergi incelmesinin başladığı anlamına gelmediğinden dolayı yükümlü pişmanlık dilekçesinde bulunabilmektedir. Olayda ise 17 Nisan 1974 tarihinde temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verilmiştir (4. D. E. 1983/2634, K. 1984/1678 sayılı karar).

Danıştay kararlarından bir örnek de pişmanlık ile verilmiş olan beyanname kapsamında vergi ödeme durumunun doğmaması sonucunda resen takdir yoluna

gidilmesine imkân verilmediğine ilişkindir. Bu kararın ortaya çıkmasında ilgili olay 5 Ocak 1978 ile 31 Aralık 1978 tarihleri arasında süründürülen taahhüt işinden dolayı yükümlü pişmanlıkla yıllık beyannamenin yasal süreç sonrasında (ek süre de dahildir) vermiştir.

Verilen beyanname içerisinde vergi salmaya elverişli matrah bildirilmemiştir. Bu durum neticesinde de yükümlünün pişmanlıktan yararlanılamayacağına sonucunda da salınan gelir vergisi ve mali denge vergilerinin ve tüm bu vergilere bağlı olan olarak kesilmiş olan kaçakçılık cezasına yükümlü dava açmıştır.

Dava kapsamında VUK'ta yer alan 371. Madde çerçevesinde yükümlülerin kanun çerçevesinde aykırı olarak bulunan eylemlerinin madde içindeki koşullara bağlı olarak vergi dairesine kendiliğinden başvurularının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu başvuru gerçekleşmediği takdirde ve başka bir sebep bulunmadığında yükümlünün takdire başvuramayacağı belirtilmektedir. Buna ek olarak vergi dairesine getirilmiş olan evrakların ve defterlerin Vergi Mahkemesi tarafından incelenmesi sonucunda 3 Kasım 1982 tarihinde düzenlenmiş olan tutanakta herhangi bir resen takdir sebebinin ve vergiye tabi kazancın varlığından bahsedilemeyeceğine karar verilmiştir. Bu karar 4 Kasım 1982 tarihinde Denizli Vergi Mahkemesinin E. 1982/86, K. 1982/80 sayılı karar kanun hükümlerine uygun bulunmuştur. Buradan hareketle verilen kararın bozulmasına ilişkin istem yapılmış olan temyiz başvurusunun reddine karar verilmiştir. Bu karar Danıştay 4. Dairesinde sonuca ulaştırılmıştır (E. 1983/604, K. 1983/8920 sayılı karar). Verilen bu kararlar aynı özellikleri taşıyan diğer kararlar da şu şekildedir; 1 Mayıs 1973 tarih, E. 1972/2269, K. 1973/2634 sayılı, 12 Şubat 1973 tarih, E. 1971/7016 K. 1973/512 sayılı kararlar.

Yükümlülerin pişmanlıktan yaralanmalarında engel teşkil etmeyecek diğer bir örnek olayda ise yasal süresi geçtikten sonra verilmiş olan pişmanlık beyannamesinde “pişmanlık” ifadesi kullanılmaması olursa olsun yine de yükümlünün pişmanlıktan yararlanamayacağı anlamına gelmediği şeklindedir.

Bahsedilen örnek bağlamında yükümlünün süre geçtikten sonra pişmanlık talebi ile oluşturacak olduğu pişmanlık beyannamesinin içeriğine ilişkin VUK içerisinde yer alan 371. Maddesinde bir sınırlama bulunmamaktadır. Gerçekleşen olay neticesinde de yükümlünün süre geçtikten sonra vermiş olduğu dilekçe ile vergi dairesine dilekçesini sunulduğu görülmektedir. Dilekçenin içeriğine bakıldığında VUK'un 371. Maddesine aykırı hiçbir özellik taşımadığı aksine uygunluk olduğu da belirtilmektedir. Ancak buna

rağmen yükümlü kurum 371. Maddeye bağlı olarak mükelleften pişmanlık zammının tahsil edileceğine ilişkin bir karar varmıştır. Bu durumun sebebi olarak da ekli sunulmuş olan pişmanlık beyannamesinde “pişmanlık” ibaresinin kullanılmaması olmalıdır. Ancak Danıştay’da alınan karar da ise beyannamenin hiç verilmemiş olması gibi bir durum yaşanmadığı ayrıca dilekçenin kanuna uygun özellikler taşıması sebebiyle vergi dairesinin almış olduğu kararda kanuna uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır (4. D. 7.12.1982 gün, E. 1982/3743, K. 1982/4373 sayılı karar).

Pişmanlık kapsamında yükümlünün yaptığı başvuruya ilişkin alınmış olan diğer bir karar da yükümlünün pişmanlık dilekçesi ile verilmiş olan beyannamede yükümlü zarara ilişkin beyanlarda bulunduğu pişmanlıktan yaralanamayacağına karar verilmiştir. Buna ek olarak bu durum karşısında resen takdir yerinde olacağı belirtilmiştir.

Verilen karara ilişkin ilgili olay bağlamında yükümlü pişmanlık dilekçesinde zarar beyan etmiş bulunmaktadır. Ancak bu durum VUK’ta yer alan 371. Madde bağlamında içeriğinde vergi aslına bağlı olan herhangi ir hileli vergi suçu veya kaçakçılık, kusur cezası gibi işlemlerden bahsedilmemiştir. Buradan hareketle yükümlü tarafından bahsedilmiş olan cezaların 371. Maddeye uymadığı ve bu yüzden de bu madde bağlamındaki hükümlerden yararlanamayacağına kanaat getirilmiştir (4. D. 25.9.1973 gün, E. 1971/3076, K. 1973/4162 sayılı karar).

Bir diğer örnek de yukarıda verilmiş olan kararlar benzerlik taşımaktadır. Çünkü pişmanlık beyannamesi ile verilen zarar beyanları ile matrahsız beyanname verildiğinde her ikisinde de takdire başvurulmayacağına ulaşılmaktadır.

İlgili olay bağlamında dilekçe ile verilen beyanların en önemli unsurlarının beyannamede gösterilmiş olan durumların gerçeği yansıttığı olmasıdır. Bununla beraber kanuni süre içerisinde zararlarını beyan eden beyannamelerin verilmesine veya matrah göstermeyen yükümlülerin durumlarına da açıklık getirilmektedir. Bu yükümlülere resen takdir uygulanmadığı halde zamanında verilmemiş ancak pişmanlık hükümleri uyarınca zamanında verilmiş sayılan matrahsız ya da zarar gösterilen beyannameler dolayısıyla resen takdire gitmek, kanun koyucunun sonradan pişmanlıkla verilen beyannameleri süresi içinde verilmiş saymasındaki amacına da ters düşmektedir.

Yukarıda bahsedilen nedenlerden dolayı pişmanlık dilekçesi ile yükümlülerin matrahsız beyanname vermeleri hakkında diğer resen takdir sebepleri bulunmadığı sürece beyannamenin zamanında verilmiş sayılması ve matrahın resen takdir yoluna gidilmesi olanağının olmadığı sonucuna varılmaktadır. Buradan hareketle olay çerçevesinde

yaşanan usulsüzlük fiili resen takdir nedeni sayılmadığı gibi bir kat daha usulsüzlük cezasının kesilmesinin gerek olduğu yani iki kat şeklinde kesilmiş olan cezanın mahkeme tarafından tamamen tekinde isabet görülemediğine ulaşılmaktadır (7. D. 13.6.1991 tarih, E. 1987/4622, K. 1991/2003 sayılı karar).

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecek olan yükümlülere ilişkin alınan kararlardan bir diğerinde ise yükümlünün iade olarak hataen fazladan almış olduğu katma değer vergisini (K.D.V.) bir dilekçe ile kendiliğinden yatırıldığında yükümlünün pişmanlıktan yaralanabileceği şeklindedir.

İlgili olay bağlamında yükümlünün yapılan hesap hatasından kaynaklı fazla iade aldıklarını bildirmişler ve vergiyi aynı tarih içerisinde 903595 sayılı Vergi Dairesi makbuzu ile ödedikleri belirtilmektedir. Buna karşın ve4rgi dairesinin 28 Mart 1986 tarihinde yazı ile K.D.V. iadesi hakkında incelemeye başlandığı bildirilmiştir. Bu incelemeler ile 24 Kasım 1986 tarihinde kaçakçılık cezalı tarhiyatın yapıldığına ulaşılmıştır. Olay kapsamında vergi ziyayı olmasına karşın yükümlüler 540.000 lira vergiyi kendiliklerinden haklarında herhangi bir inceleme ya da ihbar olmadan dilekçe ile yatırmışmış olmalarından dolayı VUK'ta yer alan 371. Madde hükmüne bağlı olarak yükümlülerin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaları gerektiğine karar verilmiştir. Gerekeç olarak da pişmanlık zammı ödemesi vergi ödemesi ile birlikte gerçekleşmemiş ise de fazla alınan vergi iadesinin ödenmiş olması ve pişmanlık zammının da vergi dairesince hesabı gerektiğinden iadenin zamlarla birlikte ödenmemiş olması yükümlüyü kusurlandıramayacağı şeklindedir. Bu durum neticesinde de yalnız pişmanlık zammı alınması gerektiğinden bahisle kaçakçılık cezasını terkin eden vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusunda ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır (7. D. 16.5.1991 tarih, E. 1989/2350, K. 1991/1637 sayılı karar).

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın imkânlarından bir diğeri de veraset ve intikal vergisinde olduğuna ilişkin bir örnek görülmektedir. Bu olaya ilişkin süreç 29 Haziran 1988 tarihinde verilen beyannamede intikal eden hisse senetlerinin beyan dışı kaldığı fark edilmiştir. Gerçekleşme bu fark ediş neticesinde idare tarafından herhangi bir tespit ve tebligat gerçekleştirilmeden yükümlü 1 Temmuz 1988 tarihinde pişmanlık dilekçesi vermiştir. Yükümlünün vermiş olduğu pişmanlık dilekçesi ekli olup ek içerisinde beyanname verildiğinden kanun hükmüne uygun olarak kendiliğinden haber verildiğinin kabulü gerektiği belirtilmiştir. Buna ek olarak “pişmanlık ve ıslah müessesesinin” veraset ve intikal vergisinde söz konusu olamayacağı da belirtilmiştir.

Alınan karar ise VUK'un 371. Maddesinde yer alan beşinci bentte de olaya uygulanmasının imkansız bulunduğu yolundaki vergi dairesi iddiasının, aynı kanun maddesinin son fıkrasında pişmanlık ve ıslah müessesesinin emlak vergisinde uygulanmayacağı hükmü karşısında geçersiz olduğu gerekçesiyle tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusu, 2577 sayılı İYUK'un 49. maddesinin 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerinin hiçbirinin bulunmaması nedeniyle reddedilmiştir (9. D. 29.4.1991 tarih, E. 1989/4839, K. 1991/1543 sayılı karar).

Yukarıdaki örneklere bakıldığında vergi mükellefleri tarafından pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmalarına ilişkin yolların olumlu şekilde açık tutulduğu görülmektedir. Ancak ilgili olaylardan da anlaşılacağı üzere Danıştay'a gidilmeden çözüm üretilmesi gereken bir alan olma özelliği vergi idareleri tarafından alınan kararlar dolayısıyla yavaşlayan bir mekanizmaya dönüşmektedir. Bunun temel sebeplerinden bir tanesi vergi idarelerinin pişmanlık ve ıslah hükümlerini uygulama bağlamında yükümlünün taleplerine objektif şekilde yaklaşamamış oldukları söylenebilmektedir.

Vergi mükelleflerinin de son derece kendi hakkaniyetleri doğrultusunda hareket etmek için pişmanlık müessesesinin hükümlerinden yararlanmaya çalıştıkları görülmektedir. Buradan hareketle Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinin keskin sınırlarının olmaması mükellefler için fayda sağlasa da idari çözüm olanaklarının hızlı bir şekilde tüketilmesine direkt olarak yasal çözüm yollarına başvurulduğu görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin esas amacı vergi usulsüzlüklerinin zaman kaybı yaşanmadan ve yasal çözüm yollarının işgal edilmesinin önüne geçilerek hem nakdi hem de zaman açısından faydalı bir işleyişe kavuşmasında engellerin olduğu söylenebilmektedir. Bu engellerin hem vergi idaresi tarafından alınan yanlış kararlar ile gerçekleştiği hem de vergi mükelleflerinin vergi idaresi hükümlerine olan güvenlerinin tam anlamıyla oluşmamasından kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma koşullarının vergi mükelleflerine düşen görevler ve vergi idaresi sorumluluğundaki yetkilerin anlaşılır kılınması gerektiğine ulaşılabilmektedir.

## SONUÇ

Geçmişten günümüze toplumların geleceklerini inşa edebilmek adına finansal desteğe her zaman ihtiyaç duyulmuştur. Devlet mekanizması ile finansal sorumlulukların bir kısmı kamuya yüklenmiş olduğu görülmektedir. Kamudan alınan vergiler ile kamunun ihtiyaçlarının sağlanması yönünde yapılan çalışmalar sosyal devletin zorunlu bir görevi olarak dikkat çekmektedir. Buna karşılık halkın vergi vermesi de zorunlu bir görev olarak karşılıklı arz etmektedir.

Yapılan bu çalışmada devletin finans kaynakları açısından önemli bir yere sahip olan vergilere ilişkin ödevlerin mükellefler tarafından yerine getirilme sürecinde ortaya çıkan sorunların giderilmesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi ele alınmıştır. Türk vergi hukukunda sadece mükellefleri değil aynı zamanda vergi idaresini de güvence altına almak konusunda geliştirilen pişmanlık ve ıslah müessesesinin varlığının önemi literatür kapsamında incelenmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan incelemeler neticesinde vergi uyumsuzluğunda meydana gelen sorunların taraflar arasında çözüme ulaştırılması için iki yolun oluşturulduğu görülmektedir. Bunlardan ilki idari çözümler ikincisi ise yargısal çözümlerdir.

Yargısal çözümler hem mükellefler için hem de vergi idaresi açısından uzun süreçleri içinde barındıran ve tarafların karşılıklı olarak lehine sonuçlanmayan bir çözüm yolu olduğu görülmektedir. Yargısal çözüm yolunda davaya konu olan tutara bağlı olarak üç aşamalı bir sitem uygulansa da zaman problemi mali kayıplara yol açtığı için her iki tarafın da idari çözümlere yöneldiği görülmektedir.

İdari çözümler kapsamında mükellefin haklarının korunduğu ve kısa sürede çözümlerin üretilebileceği olanaklar oluşturulduğu dikkat çekmektedir. Bunlardan birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesi olarak görülmektedir. Vergi affı ve uzlaşma gibi idari çözümlerin yanı sıra pişmanlık ve ıslah müesseseleri ile mükelleflerin yapmış olduğu hataların kısa sürede telafi edilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Çalışma çerçevesinde vergi idaresinin güvenilirliğinin korunması ve mükelleflerin çıkarlarının yerine getirilmesinde katkı sağlayan pişmanlık ve ıslah müessesesinin daha fazla bilinmesi gerekliliği önem arz etmektedir. Böylece devlet mekanizmasının işlerliğinde sorunlar çok daha hızlı çözüme ulaştırılabilecektir.

Verginin devlet mekanizmasının işleyişindeki önemi toplumsal düzen için oldukça büyük önem taşımaktadır. Sosyal devlet anlayışının parçası olan sosyal



güvenliğin sağlanabilmesinde verginin finansal öneminin dışında vergi idaresinin uzlaşıcı rolünün olduğunun bir ifadesi olarak pişmanlık ve ıslah müessesinin değerlendirilmesi gerektiği dikkat çekmektedir.

Çalışmanın sonucunda pişmanlık ve ıslah müesseselerinin vergi sorumluları ve vergi idaresi için önem taşımasının yanı sıra yargının görev yüklerinin de hafifletildiği belirtilmelidir. Bunun sebebi idari çözüm yollarının vergi sorumluları ve vergi idaresi tarafından daha etkili bir çözüm yolu olarak görünmesi ile gerçekleştirilmesine bağlıdır. Böylece vergi uyuşmazlığına, hatalarına ilişkin gerçekleşen sorunların çözüm yolu olarak idari çözüm yolları faal hale getirilmiştir. Sonuç olarak mahkemelerde çalışma yükü kısmen de olsa azaltılmıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesinin etkinliği arttırıldığı takdirde uzun yıllardır gerçekleşen vergi aflarının daha az yapılarak bilinçli vergi mükellefleri oluşmasına olanak sağlayacağı söylenebilir. Bu durum karşılıklı arz eden bir bağa da sahiptir. Vergi affı gerçekleştirilmediği takdirde vergi mükelleflerinin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma oranlarında da artış gözlenebilecektir.

Sonuç olarak Türk Vergi Hukuku'nda pişmanlık ve ıslah müessese taraflar arasında olumlu etkileri barındırdığı gibi geliştirilmeye açık bir yapıyı ifade etmekte olduğu görülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Adibeş, C., & Akkurt, İ. (2014). “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir?(Türk Vergi Sistemi nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(314), 55-66.
- Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkoç, E. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Altan, F. (2009). “Veraset ve intikal Vergisinde Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Konusunun Hukuksal ve Teknik Boyutu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 62.
- Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 3/4/2011, No: 27894.
- Arı, N. (2006). “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, *Vergici ve Muhasebeciyle Dialog*, 22, 102-104.
- Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, 153(2007), 160-178.
- Atçıl, M. (2007). “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellikli Hususlar”, *Vergi Sorunları*, 3231, 120-131.
- Aybar, E. (2011). “Belediye Vergileri Açısından Pişmanlık ve Islah”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 511, 58-61.
- Bayraklı, H. H. (2017). “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 31, 47-64.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Biniş, M. (2012). *Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Bozdoğanoglu, B. (2016). “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance* 1(2), 146-167.
- Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5, 57-68
- Çetin, G. (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.

- Danıştay 4. Dairesi, 1.5.1973 Tarih, E. 1972/2269, K. 1973/2634 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 12.2.1973 tarih, E. 1971/7016 K. 1973/512 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 15.11.1983 tarih, E. 1983/604, K. 1983/8920 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 16.11.1972 Tarih E. 1971/6782, K. 1972/6597 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 17.04.1984 Tarih, E.1983/2634, K. 1984/1678 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 25.9.1973 Tarih, E. 1971/3076, K. 1973/4162 Sayılı Karar
- Danıştay 4. Dairesi, 7.12.1982 gün, E. 1982/3743, K. 1982/4373 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi, 9.12.1972 Tarih, E. 1971/7550, K. 1972/7354 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi,18.4.1984 Tarih, E. 1982/4845, K. 1984/1701 Sayılı Karar
- Danıştay 4.Dairesi, 31.03.1986 Tarih, E. 1984/3090, K. 1986/1337 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Dairesi, 13.06.1991 Tarih, E. 1987/4622, K. 1991/2003 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Dairesi, 16.05.1991 Tarih, E. 1989/2350, K. 1991/1637 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Dairesi, 20.h5.1987 Tarih, E. 1987/251, K. 1987/1373 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Dairesi, 29.04.1991 Tarih, E. 1989/4839, K. 1991/1543 Sayılı Karar
- Denizli Vergi Dairesi, 4.11.1982 tarih, E. 1982/86, K. 1982/80 Sayılı Karar.
- Dolgun, K. P. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Dönmez, R. (1994). “Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası*, 157, 75-79.
- Edizdoğan, N., Taş, M., & Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Ekeryılmaz, Ş. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi*,(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Ensar, B. (2016). Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2.
- Erol, A. (2010). “Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir Mi?”, *Yaklaşım*, 205, 15-19.
- Gelir Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 6/1/1961, No: 10700
- Güçlü, S. (2007). “Hatalı Uzlaşmalar Hakkında”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 225, 38.
- Işık, İ., & Topaç, S. (2006). “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 300, 70-78.

- İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK), Resmî Gazete Tarihi: 20/1/1982, No: 17580
- İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 29/6/2012, No: 28338
- Karagözoğlu, F., & Kazancı, F. (1972). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku: Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş., & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kocahanoğlu, O. S. (1983). *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Yaylacık Matbaası, İstanbul.
- Kumrulu Öncel, M., & Çağan, A. (2014). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK), Resmî Gazete Tarihi: 21/6/2006, No: 26205
- Kutlar, İ. (2005). *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi*, Oluş Yayıncılık, İstanbul.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2016). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2016*, 3. Cilt.
- Mutluer, K., Heper, F. ve Dönmez, R. & Üyümez M. E. (2006). *Vergi Hukuku*, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Oktar, A. (2014). *Vergi Hukuku*, Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Ortaç, F., & Yılmaz, E. (2017). "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtle Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8, 423-452.
- Özbalcı, Y. (2003). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özgüven, A. V. (2018). "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 17, 34-46.

- Özkan, Ö. (2008). “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargısı Üzerine Değerlendirmeler”, *Yaklaşım Dergisi*, 26, 63-85.
- Özyer, M. (2018). *VUK Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanlığı Derneği, İstanbul.
- Pehlivan, O. (1991). “Süresinde Verilmeyen Beyannamenin Pişmanlık Dilekçesi ile Verilmesi”, *Vergi Dünyası*, 117, 46-52.
- Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türk Ceza Kanunu (TCK), Resmî Gazete Tarihi: 12/10/2004, No: 25611
- Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ünel, G. (2007). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2.10.1992 Tarih, E. 1991/420, K. 1992/322 Sayılı Karar
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 25/08/2017 No: 30273
- Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, Sıra No: 1989/6 , Sayı: VUK-3-24466-341-490/36095  
<https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-1989/6>
- Yaşın, M. (2007). “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 174, 96-97.
- Yaşın, M. (2010). “Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesinden Yararlanılabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, 18(206), 203-208.
- Yelman, E. (2017). “Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yıldırım. (2013). *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Adalet Yayınları, Ankara.
- Yıldız, A.M. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü*, Yıldız YMM, Ankara.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Yüce, M., & Altunay, E. (2011). “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 355.

11/02/1965 Tarihli 762 Sayılı Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu Kararı.

238 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 02/03/1995, Resmî Gazete No: 22218.

2575, 2576, 2577 Sayılı Bölge İdari Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 20/1/1982, No: 17580.

482 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 25/07/2017, Resmî Gazete No: 30134.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmî Gazete Tarihi: 28/06/2014, No: 29044.

## ÖZ GEÇMİŞ