

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA
PİŞMANLIK ve ISLAH
Zübeyr Yıldırım
(Doktora Tezi)
Eskişehir, 2011**

VERGİ CEZA HUKUKUNDA

PİŞMANLIK ve ISLAH

(VUK m. 371)

Zübeyr YILDIRIM

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Recai Dönmez

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ocak 2011

Doktora Tez Özü**VERGİ CEZA HUKUKUNDA****PİŞMANLIK ve ISLAH****(VUK m. 371)****Zübeyr YILDIRIM****Maliye Anabilim Dalı****Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2011****Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ**

Beyan esasına tabi olup da vergi kaybına ve/veya vergi kaçakçılığına sebep olan vergi mükellefleri için Vergi Usul Kanunu'nda belli şartların varlığı halinde cezadan kurtulma imkânı getirilmiştir. “Pişmanlık ve Islah” kurumundan yararlanmak isteyen bir mükellef, sebep olduğu hukuka aykırı fiili/işlemi, vergi idaresi bunu haber almadan önce, kendiliğinden, yetkili mercilere bildirmelidir. Bunun ardından kendisine tanınan on beş gün içinde, hiç vermediği bir beyannamesi varsa bunu vermelidir. Daha önceden verdiği yanlış veya eksik bir beyannamesi varsa bunu düzeltmesi ya da eksikliklerini tamamlaması gerekir. Bu beyannamelerle bağlantılı olarak ödeme süresi geçmiş vergilerin de pişmanlık zammıyla birlikte aynı süre içinde ödenmesi şarttır.

Temel hatlarıyla bu şekilde düzenlenen pişmanlık ve ıslah, Türk vergi sistemine özgü bir kurum olmayıp benzerlerine başka ülkelerde de rastlanmaktadır. Oldukça yaygın şekilde kullanıldığı anlaşılan bu tür kurumların hem mükellefler hem de vergi idareleri için zaman ve emek kaybını önlemek, iyiniyetli mükellefleri korumak, vergi tahsilâtını arttırmak gibi birçok faydası olduğu düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Usul Kanunu, Pişmanlık ve Islah, Etkin Pişmanlık, Vergi Uyuşmazlıkları, Hukuk ve İktisat

Abstract**PENITENCE AND RECTIFICATION IN TAX PENAL LAW****Zübeyr Yıldırım****Public Finance Major Banch****Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, January 2011****Advisor: Prof. Dr. Recai Dönmez**

According to the Article 371 of the Tax Procedure Law, under certain circumstances, there is an exemption of the punishment for the taxpayers who are violating the law by causing tax loss or tax evasion. The taxpayer, himself, who wants to use the way of “Petinence and Rectification”, shall inform the authorized department about his illegal act before the tax administration learn it. Than if he has deliquent, erroneous or incomplete tax return, in fifteen days time he shall give his correct return. Communicated overdue taxes shall be paid together with its late (petinence) fee in the same amount of time.

The “Petinence and Rectification” -basic principles are mentioned above- is not only in Turkish Tax Code but also in other countries law which may be under similar headlines or contents. By using these ubiquitous legal institutions both taxpayers and tax administrations get numerous advantages like diminishing labour and time loss, protecting faithful taxpayers and increasing tax income.

Key Words: Tax Penal Law, Tax Procedure Code, Petinence and Rectification, Effective Regret, Tax Disputes, Law and Economics

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Zübeyr YILDIRIM'ın "Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah (VUK m. 371)" başlıklı tezi **20 Ocak 2011** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Prof.Dr.Naci GÜNDOĞAN
Üye : Prof.Dr.H.Hüseyin BAYRAKLI
Üye : Yard.Doç.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ

İmza




Prof.Dr.Ramazan GEYLAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Bir akademik çalışma üzerine uğraş verip de ortaya çıkan eserini, henüz yeni doğmuş bir bebek gibi eline alan her akademisyenin, birçok insana teşekkür borçlu olduğuna inanıyorum. Bu çalışma üzerinde de doğrudan veya dolaylı olarak çok sayıda insanın emeği ve katkısı bulunduğunu belirtmeliyim.

Aile büyüklerimiz! Her zaman takdir edilecek bir olgunlukla yanımda oldular. Ne kadar şanslıyım ki akademik hayata ve bu yolda gösterilen gayretlere büyük bir saygı duyuyorlar. Kendi hayallerinin ben ve eşimle birlikte yeşerdiğini görmek onları ziyadesiyle mutlu ediyor. Maddi ve manevi desteklerini asla esirgemediler. Teşekkür ediyorum.

Değerli eşim, hayat arkadaşım! Özellikle oğlumuzun yetiştirilmesinde gösterdiği azamî ilgi, onu, sabırla ve yılgınlığa düşmeden büyötmeye çalışması, biricik annemin meğer bizi ne zahmetlerle büyötmüş olduğunu yaşayarak görmemi sağladı. Hayatıma anlam katan eşime ve oğluma fedakârlıklarından ötürü teşekkür borçluyum; çünkü bu çalışma maalesef onlarla birlikte geçirilmesi gereken zamanlardan tasarruf edilerek hazırlandı.

Çevremdeki güzel insanlar, arkadaşlarım, dostlarım! Burada hangisinin adını ansam birileri mutlaka eksik kalacak. Eserin şekillenmesinde katkı sağladılar. Teşekkür ediyorum.

Değerli tez danışmanım, Prof. Dr. Recai Dönmez, süreç boyunca sabırla bekledi ve yönlendirdi. Titizlikle hazırlanmış eserlerinden çok istifade ettim. Bölüm başkanımız Prof. Dr. Fethi Heper, her zaman ümit verdi, teşvik etti. Rektör yardımcımız Prof. Dr. Naci Gündoğan, moral verdi, destek oldu. Kendilerine ayrı ayrı teşekkür ediyorum.

Zübeyr Yıldırım

ÖZGEÇMİŞ

Zübeyr Yıldırım

Maliye Anabilim Dalı

Doktora

Eğitim

- Y. Ls. 2004 Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ls. 2001 Başkent Üniversitesi, Hukuk Fakültesi (Burslu)
Lise 1997 İnegöl Lisesi, Bursa

İş

- 2002 Avukat, Ankara Barosu
2003 Araştırma Görevlisi, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Alınan Burs ve Ödüller

- 2003 Mansiyon Ödülü. Prof. Dr. Bedii ve Prof. Dr. Feyzi Feyzioğlu Kardeşler Vakfı tarafından düzenlenen “Yeni Medeni Kanun’da Evli Kadınların Hukuki Durumu ile İlgili Yenilik ve Değişiklikler” konulu makale yarışması

Sergi

- 2007 EFSAD Karma Fotoğraf Sergisi (27 Nisan - 04 Mayıs), Eskişehir

Yayınlar

"Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2007, Y.15, S.171, s.280-286 (Av. Serkan Ağar ile birlikte)

"Geçiş Ekonomilerinde Bütçe Açıklarının Nedenleri: Polonya ve Kırgızistan Örneği", **2nd International Symposium on Public Finance: Recent Fiscal Problems in Transition Economics**, Manas Üniversitesi, Bişkek-Kırgızistan (Dr. Nazım Çatalbaş ile birlikte), 24.10.2007

"Geçiş Ekonomilerinde Bütçe Açıklarının Nedenleri: Polonya ve Kırgızistan Örneği", **Sosyo Ekonomi Dergisi** (Hacettepe Üniversitesi), Yıl 4, Sayı 7 (2008-1), s.133-156 (Dr. Nazım Çatalbaş ile birlikte)

"Yeni Medeni Kanun'da Evli Kadınların Hukuki Durumu ile İlgili Yenilik ve Değişiklikler", **Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s.843-873

"Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayını, Kasım 2009, s. 1223-1262 (Av. Serkan Ağar ile birlikte)

"İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik Eden Düzenlemeler", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2010, Y.6, S.63, s.553-570 (Dr. Murat Aslan ile birlikte)

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Karşıyaka-İzmir 1979

Cinsiyeti: Erkek

Yabancı Dil: İngilizce

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABA	: American Bar Association
Any.	: Anayasa
AG	: Amtsgericht
AO	: Abgabenordnung
ASO	: Ankara Sanayi Odası
ATO	: Australian Taxation Office
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BesitzStG	: Besitzsteuergesetz
BGH	: Bundesgerichtshof
bkz.	: bakınız
BVerfG	: Bundesverfassungsgericht
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CP	: Código Penal
CRA	: Canada Revenue Agency
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
D.E.Ü.	: Dokuz Eylül Üniversitesi
D.D.	: Danıştay Dergisi
dpn.	: dipnot
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas Numarası
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
FinStrG	: Finanzstrafgesetz
GG	: Grundgesetz
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu



IBFD	: International Bureau of Fiscal Documentation
IRAS	: Inland Revenue Authority of Singapore
IRM	: Internal Revenue Manual
IRS	: Internal Revenue Service
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İBKK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı
İ.T.İ.A	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İÜHFİM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
K.	: Karar Sayısı
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KİBB	: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LGT	: Liechtenstein Global Trust
LYMB	: Lebib Yalkın Mevzuat Bankası
m.	: madde
mük.	: mükerrer
MÜMAUM	: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi
OLG	: Oberlandesgericht
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
ÖStGB	: Österreichische Strafgesetzbuch
R.G.	: Resmi Gazete
RG	: Reichsgericht
Rn.	: Randnummer
RAO	: Reichsabgabenordnung
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMMO	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
StGB	: Strafgesetzbuch
T.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TESAV	: Toplumsal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TMK	: Türk Medenî Kanunu
UBS	: Union Bank of Switzerland
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VK	: Vergisi Kanunu
Vol.	: Volume
VStR	: Verwaltungsstrafrecht
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

DOKTORA TEZ ÖZÜ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
KISALTMALAR.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN TEORİK ESASLARI

1. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMU.....	3
1.1. Yürürlükteki Kanun Hükmü: VUK m. 371.....	3
1.2. Teoriye Giriş: Pişmanlık ve Islah Kurumuna Duyulan İhtiyaç.....	4
2. ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN HUKUKÎ NİTELİĞİ.....	16
2.1. Ceza Hukuku Teorisinde Suç Ve Suç Yolundan Dönmeye İlişkin Temel Bilgiler.....	16
2.1.1. Suçun meydana gelmesi.....	16
2.1.2. Failin suç yolundan iradî olarak dönmesi ve bunun cezalandırılmasına ilişkin teoriler.....	18
2.1.2.1. Failin suç yolundan iradi olarak dönmesi.....	18
2.1.2.2. Suç yolundan iradi olarak dönmenin cezalandırılması problemi.....	18
2.1.2.2.1. Ceza verilmesini savunan teoriler.....	19
2.1.2.2.2. Ceza verilmemesini savunan teoriler.....	19
2.1.2.2.2.1. Hukukî açıdan yapılan teorik açıklamalar.....	19
2.1.2.2.2.2. Ceza siyaseti açısından yapılan teorik açıklamalar.....	23
2.1.2.2.2.3. Teoriler karşısında Türk Ceza Hukuku doktrini.....	25
2.1.3. Gönüllü vazgeçme (İhtiyariyle vazgeçme).....	27
2.1.4. Etkin pişmanlık (Faal nedamet).....	29
2.1.4.1. Genel olarak.....	29
2.1.4.2. Ceza hukuku mevzuatında uygulanan etkin pişmanlık hükümleri.....	30
2.1.4.2.1. Türk ceza kanunu’nda yer alan etkin pişmanlık hükümleri.....	30
2.1.4.2.2. Özel kanunlarda yer alan etkin pişmanlık hükümleri.....	31
2.1.4.2.2.1. Kaçakçılıkla mücadele kanunu.....	32
2.1.4.2.2.2. Askeri ceza kanunu.....	33
2.1.4.2.2.3. Bankacılık kanunu.....	33
2.1.4.2.2.4. Diğer kanunlar.....	34
2.1.4.2.2.5. Rekabet hukukunda pişmanlık uygulaması.....	34
2.1.5. ‘Pişmanlık ve Islah’ kurumunun hukukî niteliğinin belirlenmesi.....	35
3. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN AMAÇLARI.....	44
3.1. Mali Amaç.....	46
3.2. Ceza Politikası Amacı (Teşvik Amacı).....	51
3.3. Ceza Hukuku Amacı (Telafi Amacı).....	54
3.4. Diğer Amaçlar.....	55

4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI ve ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’	58
4.1. Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramları.....	58
4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	62
4.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Çözüm Yolları Açısından ‘Pişmanlık ve Islah’ Kurumunun Değerlendirilmesi.....	64
4.3.1. Genel olarak	64
4.3.2. Türk vergi hukuku doktrininde konunun ele alınışı.....	64
4.3.2.1. Pişmanlık ve ıslah kurumunun idari bir çözüm yolu olduğu görüşü.....	64
4.3.2.2. Pişmanlık ve ıslah kurumunun idari bir çözüm yolu olmadığı görüşü.....	66
4.3.3. Ara değerlendirme.....	69
5. PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN BENZER HUKUKİ KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	71
5.1. Genel Olarak	71
5.2. Önödeme ile Karşılaştırılması	72
5.3. Vergi Aflarıyla Karşılaştırılması.....	75
5.4. Cezalarda İndirim ile Karşılaştırılması	79
5.5. Terkin ile Karşılaştırılması	81
5.6. Uzlaşma ile Karşılaştırılması.....	84
6. VERGİ İTAATİNİN BİR ARACI OLARAK PİŞMANLIK ve ISLAH	87
7. MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA PİŞMANLIK ve ISLAH	90
8. HUKUK ve İKTİSAT DİSİPLİNİ AÇISINDAN PİŞMANLIK ve ISLAH	92
9. KAYITDIŞI EKONOMİYLE MÜCADELEDE PİŞMANLIK ve ISLAH.....	97
10.PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN OLUMLU ve OLUMSUZ YÖNLERİ.....	101
10.1. Olumlu Yönleri	101
10.1.1. Bir vergi uyuşmazlığının doğmasına engel olması.....	101
10.1.2. Vergi suç ve cezalarına etkisi	102
10.1.3. Emek ve zaman kaybıyla çeşitli giderlerin önlenmesi	103
10.1.4. İyiniyetli vergi mükelleflerinin korunması.....	105
10.1.5. Vergi tahsilâtına katkısı.....	105
10.1.6. Beyannamelere etkisi.....	106
10.1.7. Vergi idaresiyle vergi mükellefi arasındaki ilişkiler	106
10.2. Olumsuz Yönler	107
10.2.1. Vergi adaleti ve eşitlik ilkesini zedelemesi	107
10.2.2. Vergi gelirlerini azaltması	111
10.2.3. Suistimallere açık bir kurum olması.....	112
11. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA PİŞMANLIK ve ISLAH BENZERİ KURUMLAR.....	115
11.1. Almanya	115
11.2. Amerika Birleşik Devletleri	120
11.3. Kanada.....	126
11.4. Avusturya	127
11.5. Avustralya	128
11.6. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	129
11.7. İspanya	130
11.8. Singapur	130
11.9. İsviçre.....	131
11.10. Diğer Ülkeler	131

İKİNCİ BÖLÜM

PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN UYGULANMASI

1. ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	133
2. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN KAPSAMI	150
2.1. Türk Vergi Sistemi Açısından Kapsamı	150
2.1.1. Pişmanlık ve ıslah kapsamına alınan vergiler	150
2.1.2. Pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmayan vergiler	155
2.2. Vergi Ceza Hukukunda Düzenlenen Hukuka Aykırı Fiiller Açısından Kapsamı.....	163
2.2.1. İdari vergi cezalarında durum	163
2.2.1.1. Vergi Ziyayı	163
2.2.1.2. Usulsüzlük.....	163
2.2.2. Adli vergi cezalarında durum.....	168
2.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı	168
2.2.2.2. İştirak Hali.....	170
2.2.2.3. Diğer Adli Vergi Cezaları	171
3. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNDAN YARARLANMA ŞARTLARI	172
3.1. Genel Açıklama	172
3.2. Önşart: Kendiliğinden Haber Verme	172
3.2.1. Talebin kendiliğinden olması.....	172
3.2.2. Talebin Şekli	175
3.2.3. Talebin iletileceği makam	178
3.2.4. Talebin zamanlaması.....	179
3.3. Olumsuz Şartlar	180
3.3.1. İhbar yapılmamış olmalı	180
3.3.2. Vergi incelemesine başlanılmamış olmalı	186
3.3.3. Takdir komisyonuna gidilmemiş olmalı	192
3.3.4. Kaçakçılık fiilleri tespit edilmemiş olmalı.....	193
3.4. Olumlu Şartlar.....	194
3.4.1. Beyanname verilmesi	194
3.4.2. Vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesi	196
3.4.2.1. Pişmanlık zammı	196
3.4.2.2. Hukuki niteliği.....	198
3.4.2.3. Hesaplanması.....	200
3.4.2.4. Ödemenin yapılması.....	203
4. PİŞMANLIK ve ISLAH BAŞVURUSUNU İZLEYEN SÜREÇLER	206
4.1. Pişmanlık ve Islah Talebi Üzerine Vergi Dairesinde Yapılan İşlemler	206
4.2. Pişmanlık ve Islah Talebinin Reddinde Yargı Yolunun Kullanılması.....	209
4.3. Pişmanlık ve Islah Hükümüne Uyulmamasının Sonuçları	215
4.3.1. Beyanname verilmemesi hali	216
4.3.2. Ödeme yapılmaması hali.....	216
4.3.3. Mücbir sebep veya zor durum sebebiyle şartların yerine getirilememesi	219
4.3.4. Pişmanlık talebinde bulunanın ölmesi halinde hukuki sürecin işleyişi.....	221
5. HÜKMÜN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN BAZI DURUMLAR.....	222
5.1. Pişmanlık Beyannamelerinde Zarar Beyan Edilmesi veya Matrah Gösterilmemesi	222
5.2. Pişmanlık Beyanının İhtirazi Kayıtlarla Yapılması	230
5.3. Zirai Kazançlarda Pişmanlık ve Islah	236
5.4. On beş Günlük Müsamaha Süresinin Tatil Gününde Bitmesi	237
5.5. Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islaha Etkisi.....	240
5.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık ve Islahın Uygulanması.....	243



SONUÇ.....	245
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	253

GİRİŞ

Ortaçağda iki şövalye bir anıtın önünde karşılaşır. Aralarında bu anıtın hangi maddeden yapıldığına dair bir konuşma başlar. Biri, bunun gümüşten diğeryse altından yapıldığını söyler. Konu bir zaman sonra konuşma, tartışmaya, tartışma da kavgaya dönüşür. Taraflar silahlarını kullanır ve bir süre sonra ikisinin de cesetleri anıtın yanında boylu boyunca uzanır. Olayı uzaktan görenler ve çıkan gürültüyü duyanlar oraya koşuşurlar. Bir de ne görsünler, canlarını feda ettikleri bu tartışmada meğer her iki taraf da haklıymış. Çünkü anıtın bir cephesi gümüş, diğery cephesi altınmış.

Çalışmanın konusunu oluşturan pişmanlık ve ıslah kurumu da niteliği itibariyle bu anıtlar özdeş gibidir. Hukukî niteliği itibariyle bu kurumun kanunda sadece bir maddede düzenlenmesine rağmen oldukça kapsamlı olduğu, birçok işlevi yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Vergi ceza hukuku içinde ele alınan pişmanlık ve ıslah, sadece ceza muafiyeti sebebi değil, geniş bir müsamaha anlayışının yansıması olarak başlıbaşına bir mükellef hakkıdır. Aynı zamanda potansiyel vergi uyuşmazlıklarını daha ortaya çıkmadan önleyen ve vergi tahsilâtına katkı sağlayan bir yönü de bulunmaktadır. Bütün bunlara rağmen uygulamada netlik kazanamayan ve üzerinde tartışılan yönlerine de rastlanmaktadır.

Elinizdeki araştırmanın iki bölümden oluşması uygun görülmüştür. Birinci bölümde, vergi sisteminin pişmanlık ve ıslahın oluşumuna zemin hazırlayan şartlarından bahsedilmiş, bunun ardından kurumla ilgili üzerinde çok fazla tartışma yapılan hukukî nitelik konusu irdelenmiştir. Konunun ceza hukuku teorisindeki temellerine inilerek buradan tutarlı bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Pişmanlık ve ıslahın amaçlarından sonra bu kurumun vergi uyuşmazlıklarının idarî bir çözüm yolu olup olmadığı yönündeki görüşler sorgulanmıştır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun hukukî niteliğiyle ilgili saptamalarda temel olarak kıyaslandığı ya da aynı kefede tutulduğu başka hukukî kurumlara karşılaştırması yapıldıktan sonra mükellef hakları ve kayıtdışı ekonomi gibi

farklı konularda tespitler yapılmıştır. İlk bölüm, pişmanlık ve ıslah hakkında zikredilen olumlu ve olumsuz görüşlerle karşılaştırmalı hukuk bilgileri verilerek sonlandırılmıştır.

İkinci bölüm, pişmanlık ve ıslahın uygulamasına ayrılmıştır. Tarihsel gelişim hakkında yapılan detaylı bilgilendirmeden sonra VUK 371. madde hükmünün hangi vergiler ve hangi vergi cezaları üzerinde etkili olduğu konusu işlenmiştir. Bundan sonraki kısımlarda ise pişmanlık talebinin geçerli sayılabilmesi için gereken kanunî şartlar ve başvurudan sonra usulün nasıl işlediği yargı ve doktrin içtihatlarıyla birlikte detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise pişmanlık ve ıslah kurumu hakkında ulaşılan sonuçlar dile getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN TEORİK ESASLARI

1. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMU

1.1. Yürürlükteki Kanun Hükmü: VUK m. 3711

Çalışmanın konusunu oluşturan pişmanlık ve ıslah kurumu, Vergi Usul Kanunu² içerisinde ceza hükümlerini içeren Dördüncü Kitap'ta, vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin Üçüncü Kısım'da yer almaktadır. Kanunkoyucu, bu kısmın ilk bölümünde ceza kesme usulüne ilişkin hükümleri getirdikten sonra ikinci bölümde “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlığı altında pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenlemektedir:

Madde 371- Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

¹ Kanun maddesi, 23.01.2008 tarihinde yapılan değişiklikteki haliyle yazılmıştır.

² 04.01.1961 kabul tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961'de yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 10703-10705)

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

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

1.2. Teoriye Giriş: Pişmanlık ve Islah Kurumuna Duyulan İhtiyaç

Pişmanlık ve ıslah gibi bir kurumun, hukuk sistemi içinde yer alması öncelikle vergi ve ceza hukuku açısından mevcut şartların irdelenmesini gerektirir. Söz konusu şartlar üç temel noktada incelenecektir:

Vergi cezalarında caydırıcılık amacının etkinliği

Hukuk kurallarının olmadığı bir toplumun düşünülmesi imkânsız olarak kabul edilmektedir. Latince kaynaklarda rastlanılan “*ubi societas ibi ius*” (nerede bir toplum varsa orada hukuk da vardır) sözü bu gerçeğin ifadesinden başka bir anlam taşımaz. İnsanlık tarihinde iç savaş, askerî darbe ya da ülke işgalleri gibi büyük acılar yaşatan olayların ortaya çıkardığı kendine özgü fakat hukuksuz şartlar ve bunların sonuçları karşısında alınan ibretler bu tespiti daha da haklı kılmaktadır.

Hukuku vazgeçilmez kılan özelliğin ona atfedilen düzeni korumak ve adaleti sağlamak görevleri olduğu söylenebilir. Bu iki görevi ifa ederken devletin elinde bulunan ve hukuk kurallarına uyulmasını, saygı gösterilmesini sağlayan araç ise yaptırımlar (*müeyyide, sanction*) şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu yaptırımlar, düzenledikleri hukuk alanına göre cebri icra, tazminat, yokluk, butlan, iptal, hapis ve para cezası gibi isimler altında karşımıza çıkar. Hukukun emredici yönünü tesis eden, kuralların işleyişini mümkün kılan bu yaptırımlar, temel olarak ceza ve cebir unsurlarını ihtiva eder³.

Vergi ceza hukukunda düzenlenen yaptırım hükümleri de bu genel çerçeveye uygun şekilde düzenlenmiştir. Ortada uyulması gereken temel vergi hukuku kuralları vardır. Bunlar vergi mükellefleri ya da sorumlular açısından hukuki bir emri ya da yasağı

³ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Altıncı Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi 1997, s. 41.

içerir. Mevcut yaptırım hükümleri ise bunları ihlal edecek kimseye yönelen bir ceza tehdidi niteliğindedir. Bunlar vergi kurallarının getirdiği hukukî emrin ihlali halinde ikinci derecede bir emir normu niteliğini kazanmaktadırlar. İkinci derecede bu emrin iki muhatabı vardır: ilk muhatap olarak devletin, vergi hukuku kuralını ihlal eden fiili cezalandırması gerekirken diğer muhatap olan mükellefin ya da sorumlunun ise uygulanacak yaptırıma katılma yükümlülüğü bulunmaktadır⁴. Vergi ceza hukuku yaptırımlarının bu noktada öncelikli amacı, “*vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesi*”⁵, bir başka ifadeyle “*vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde işlemlerini ve böylece vergi geliri elde edilmesini sağlamaktır*”⁶. Vergi hukuku kurallarına uymak zorunda olan kimselere yaptırım ‘sopa’sı gösterilmesi, temel olarak, caydırıcılık unsuru sayesinde vergi gelirlerinin zamanında ve usulüne uygun şekilde tahsil edilmesini amaçlamaktadır⁷. Vergi idaresi, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayamadığı zaman vergi cezalarının bahsi geçen caydırıcılık niteliği ön plana çıkar⁸. Verginin tanımında vurgulanan “hukukî olarak zor ögesine dayanması” da aslında vergi tahsilâtının nihai aşamada esas dayanağını vergi cezalarının oluşturması temeline dayanmaktadır⁹.

Danıştay’a ve Anayasa Mahkemesi’ne intikal eden vergi uyuşmazlıkları hakkında verilen bazı kararlarda da benzer görüşlere yer verilmektedir:

⁴ Zeki Hafizoğulları, **Ceza Normu**, İkinci Baskı, Ankara: US-A Yayıncılık 1996, s. 177.

⁵ Muallâ Öncel-Ahmet G. Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Onüçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 209; Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanunu’nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar**, İstanbul: Beta Yayınları 2004, s. 55; Sahir Erman, **Vergi Suçları**, Ticari Ceza Hukuku VI, İstanbul: Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s. 21.

⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık 2009, s. 286; Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Y. 31, S. 233, s. 72; Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık 2009, s. 249.

⁷ Vergi cezalarının caydırıcılık amacının yanında uygulandıkları ülke içindeki mevcut hukuk kurallarına göre adaleti sağlama amacını taşıdıkları da unutulmamalıdır. Buna göre mükellefin ihmal suretiyle veya meşru bir gerekçeye dayanmadan işlediği (eksik) vergi yükümlülükleri nedeniyle ceza alması gerekirken hataya ya da (mücbir sebep gibi) meşru bir gerekçeye dayanan fiilleri ya da işlemleri cezalandırılmamalıdır. (Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, **Tax Law Design and Drafting**, Washington D.C.: IMF Publication Services 1996, s. 117.)

⁸ Oliver Oldman, “Controlling Income Tax Evasion”, Joint Tax Program, **Problems of Tax Administration in Latin America**, Baltimore: The John Hopkins Press 1965, s. 317.

⁹ Mehmet Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir: Eskişehir İTİA Basımevi 1981, s. 40.

“Vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezalarında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür.”¹⁰

“Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak için de vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir.”¹¹

Burada korunan hukuki menfaatin özelde hazine yararı, genelde ise kamunun yararı olduğu unutulmamalıdır¹².

Hukuk kurallarına ve bunlara bağlanan yaptırımlara rağmen bir toplumun her biriminde hukukun tam olarak uygulanabildiğini söylemek mümkün gözükmemektedir. Bunun nedeni böyle bir iddianın geçmişten günümüze değin bir “ideal”den öteye geçememesidir. Hukukun ne derece uygulanabildiği konusunda bir değerlendirme yaparken ölçü olarak, bu ideale ne kadar yaklaşıldığını esas almak daha gerçekçi sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır. Buradan hareketle hukuka uygun davranışların artmasını ve hukuka aykırı davranışların azalmasını sağlamaya çalıştıkça ideal hukuk uygulamasına da yaklaşıldığını söylemek mümkün olacaktır¹³.

Bu açıklamalar doğrultusunda vergi hukuku kurallarının ve bunların teminatı olan vergi ceza hukuku kurallarının da tam manasıyla uygulanabildiğini söylemek mümkün değildir. Ne kadar gayret sarfedilse de vergi kayıp ve kaçaklarının tümünün engellenemeyeceği, kabul edilmesi gereken bir gerçektir¹⁴.

¹⁰ Danıştay İBKK, E. 1977-1, K. 1980-2, T. 12.06.1980, (DD, 1981, Y. 11, S. 40-41, s. 167)

¹¹ AYM, E. 1990-35, K. 1991-13, T. 06.06.1991 (www.anayasa.gov.tr)

¹² Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 209; Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Y. 31, S. 233, s. 29; Roman Seer, “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, (Çev. Funda Başaran Yavaşlar), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 221 ve dnp. 1, ayrıca bkz. s. 233.

¹³ Aydın Aybay-Rona Aybay, **Hukuka Giriş**, Beşinci Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2008, s. 21.

¹⁴ Recai Dönmez, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 157, Mayıs 1994, s. 72.

Ceza sisteminin önleyici ve caydırıcı etkisi de bu konuda her zaman istenilen sonucu vermeyebilir. Kuralların bir şekilde ihlal edilmesi halinde bu sefer de failin bu fiilini gizlemeye çalışması ihtimaller arasındadır¹⁵. Vergi ceza sisteminin zararlı yan etkisi¹⁶ olarak nitelendirilen bu ihtimale göre yaptırım hükümleriyle oluşturulan baskı ortamı, bir yandan da işlenen fiillerin gizlenmesine ve dolayısıyla vergi ödevinin gereğinin tam olarak yerine getirilmemesine uygun bir zemin hazırlamaktadır. Fail, bu sefer de tespit edilip ceza alma korkusuyla bu fiilini gizleme telaşına kapılacaktır. Yaptırımların katı bir şekilde uygulanması, genellik arzemesi, bu tür durumlarda vergi ceza sisteminin asli olarak vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini temin etme işlevinin önüne geçmektedir. Toplanamayan vergilerin kamu gelirlerini azalttığı ve buna bağlı birçok mali sıkıntının meydana geldiği ortada olduğuna göre vergi ceza sisteminin ölçsüzce kullanılması tercih edilecek bir yöntem olmasa gerektir. Vergi ceza hukuku üzerine ifade edilen düşüncelerde de devletin ceza yaptırımlarını düşüncesizce rastgele kullanmasına karşı çıkılmaktadır¹⁷. Böyle bir uygulamanın kısa vadede kısmen bir rahatlık sağlaması mümkün gözükse de uzun vadede istenilenin tam tersine sonuç doğurması şaşırtıcı olmayacaktır.

Vergi suçlarının kusurlu bir iradenin ürünü olduğunda şüphe yoktur. Buna karşın insan iradesinin her zaman kasta dayalı olarak fesada uğramadığı bilinen bir gerçektir. Vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillerden birini işleyen (mesela beyannamesini kanuni süresinde vermeyen) bir mükellefin ya da sorumlunun bunun meydana gelmesinde kastı olmasa da ceza alıyor olması bu konu için güzel bir örnektir. Vergiler hakkındaki düzenlemeleri getiren kanunların teknik ve uzmanlığa dayanan yönlerinin, mükellefler tarafından her zaman için tam manasıyla anlaşılamadığı da burada ifade edilmelidir. Nedenler bununla da sınırlı değildir. Kayıp ve kaçakların meydana gelmesi, vergi idaresinin personel yönünden ve teknik bakımdan yetersizliği, vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükellefin gelir ve eğitim düzeyinin düşük olması, mali politikaların etkin işletilememesi gibi pek çok farklı sebepten kaynaklanabilir. Buradan çıkacak sonuçta göre vergi kanunlarına aykırı her fiilin suç sayılması, düşünülecek en son çaredir. Bunlar bir yaptırıma bağlanacaksa da her fiil için niteliğine göre farklı ağırlıklarda

¹⁵ Gordon, s. 112; Christian-Peter Frees, **Die Steuerrechtliche Selbstanzeige**, Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH 1991, s. 129.

¹⁶ Dönmez, Pişmanlık, s. 73.

¹⁷ Erman, Vergi Suçları, s. 1.

yaptırımlar konulmasına özen gösterilmelidir¹⁸. Yapılan tespit, çağdaş ceza hukuku açısından da tutarlı görünmektedir. Günümüz ceza sistemlerinde, kural olarak, ceza hukukunun müdahalesi son olarak başvurulabilecek (*ultima ratio*) bir araç olarak kabul edilmektedir¹⁹. Hatta bir hukuk kuralının ihlali halinde bozulan toplumsal barışın yeniden tesis edilmesinin salt cezalandırma yoluyla mümkün olmadığı, zira böyle bir anlayışın ceza hukukunu bir “cezalandırma hukuku” olmaktan öteye götürmeyeceği kabul edilmektedir²⁰. Bu durumda ceza hukukunun uygulanma alanını genişletmek yerine ekonomik ve sosyal tedbirler, medenî hukuk, vergi hukuku ve idare hukukuna ilişkin kontrol mekanizmalarının uygulanma alanını genişletme yolu tercih edilmelidir²¹.

Onarıcı adalet (*restorative justice*) anlayışı da bu konuda yapılan tespitleri haklı çıkarmaktadır. Klasik ceza adaleti anlayışına alternatif veya tamamlayıcı olarak görülen onarıcı adalet, suçun itirafını zorlaştırmak yerine hukuka aykırı fiillerle ortaya çıkan zararın fail tarafından onarılmasını, telafi edilmesini, böylelikle ihlal sonucu bozulan toplumsal barışın yeniden tesis edilmesini teşvik etmektedir²². Suçla mücadelenin giderek baskıcı hale gelen tedbirlerinden farklı olarak ceza yargılama usulünün eksiklerini gidermede/düzeltilmede değişik bir bakış açısı sunan bu adalet anlayışının, günümüzde ceza adalet sisteminin bir parçası olduğu kabul görmektedir²³. İmar kirliliğine neden olma hakkında getirilen “*kişinin, ruhsatsız ya da ruhsata aykırı olarak yaptığı veya yaptırdığı binayı imar planına ve ruhsatına uygun hale getirmesi halinde*”, kamu davası açılmayacağına, açılmış olan kamu davasının düşeceğine, mahkûm olunan cezanın bütün sonuçlarıyla ortadan kalkacağına ilişkin hüküm bu konuda güzel bir

¹⁸ Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, Y. 31, S. 233, s. 53.

¹⁹ Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, C.I, Onbirinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s. 9; Sulhi Dönmezer- Feridun Yenisey, *Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği*, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000, s. 52-53; Bu konuda Mustafa T. Yücel’in ABD ve Almanya örneğine değindiği konuşması için bkz.: *Türk Ceza Kanunu Reformu*, Birinci Kitap, Ankara: TBB Yayınları 2004, s. 74-75.

²⁰ Seydi Kaymaz-Hasan Tahsin Gökcan, *Uzlaşma ve Önödeme*, İkinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 56-57.

²¹ Feridun Yenisey, “Kitap İncelemesi: Suçların Azaltılması ve Ceza Hukuku, Ultima Ratio”, *İBD*, 1994, C. 68, S. 10-11-12, s. 376.

²² Galma Jahic-Burcu Yeşiladalı, “Onarıcı Adalet: Yeni Bir Yaklaşım”, *Onarıcı Adalet, Mağdur Fail Arabuluculuğu ve Uzlaşma Uygulamaları: Türkiye ve Avrupa Bakışı*, Birinci Baskı, İstanbul: Sena Ofset, 2008, s. 16; Kaymaz-Gökcan, s. 56-57.

²³ Christa Pelikan, “Onarıcı Adalet Üzerine”, *Onarıcı Adalet, Mağdur Fail Arabuluculuğu ve Uzlaşma Uygulamaları: Türkiye ve Avrupa Bakışı*, Birinci Baskı, İstanbul: Sena Ofset, 2008, s. 21, 28.

örnektir (TCK m. 184/5)²⁴. Kanunda açıkça hukuka aykırı bir ihlal sonucu kamuya verilen bir zararın yine fail tarafından telafi edilmesi teşvik edilmektedir. Böylelikle hukukî düzen, cezalandırma yoluna gitmeden eski haline getirilmektedir.

Ceza hukukunun faydacı (*pragmatik*) yönünün de burada vurgulanması gerekir. Bu anlayışa göre ceza hukuku, “*belirli saplantılardan ayrılmak, metafizik kavramlara bağlanmaktan kaçınmak suretiyle, kaynağı ve dayandığı felsefi kanaat ne olursa olsun, suça karşı mücadelede faydalı olabilecek her türlü kurum, tedbir ve aracı kullanmayı*” uygun bulmaktadır²⁵.

Vergi hukuku kurallarına aykırılık taşıyan bir fiile vakit kaybetmeksizin yaptırım uygulamak, faili hukuken suçlu ilan etmek, vergi ceza hukuku açısından da arzu edilen önceliklerden biri değildir. Mükellefin ya da sorumlunun devlet karşısında siciline olumsuz bir kayıt girilmesi, düşünülecek nihai aşama olmalıdır. Kural ihlalleri karşısında mükellefe, son ana kadar sebep olduğu zararı telafi ederek vergi dürüstlüğüne dönüş imkânının sağlanması esas olmalıdır. Havuç ve sopa yaklaşımının (*carrot and stick approach*) karşılığı olarak mükellefe bir yanda ağır ve/veya kesin cezaların varlığı (*sopa*) diğer yanda ise vergi suçunu itiraf etme karşılığında gereken cezanın azaltılmasını ya da kaldırılmasını içeren bir ödül (*havuç*) gösterilmek zorundadır. Belirtilen bu gerekçelerle vergi ceza hukukunda bu ihtiyaçlara hukukî meşruiyet sağlayacak bir kurumun varlığının şart olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

Beyan esasına tabi olan vergi mükellefleri ve dürüstlük kuralı

Devlet ve vergi mükellefi arasında hukuken bir alacaklı borçlu ilişkisi bulunmaktadır. Vergi borcunun kamusal bir borç niteliği taşıması, özel hukukta düzenlenen borç ilişkilerinden farklı olan yönünü ortaya koymaktadır²⁶. Buna göre devlet, borcun ifasını sağlamak adına cebri icra ya da yaptırım uygulama gibi bazı yetkilerle donatılmıştır.

²⁴ Farklı ülkelerdeki onarıcı adalet uygulamaları ve uluslararası düzeyde yürütülen çalışmalar hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Kaymaz-Gökcan, s. 59 vd.; Jolien Willemsens, “Onarıcı Adalet ve Uluslararası Standartlar: Avrupa Birliği, Avrupa Konseyi ve Birleşmiş Milletler Tarafından Başlatılan Girişimler”, **Onarıcı Adalet, Mağdur Fail Arbuluculuğu ve Uzlaşma Uygulamaları: Türkiye ve Avrupa Bakışı**, Birinci Baskı, İstanbul: Sena Ofset, 2008, s. 29 vd.

²⁵ Dönmezer-Erman, s. 13.

²⁶ Erman, Vergi Suçları, s. 3.

Bunun dışında tarafların özel hukuktaki borç ilişkilerinde olduğu gibi o ilişkinin taraflara yüklediği sorumlulukları yerine getirmeleri gerekir.

Vergi borcu ilişkisinde tarafların yükümlülüklerinden biri de dürüstlük kuralına uygun hareket etmektir. Bu kurala göre, herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Kuralı getiren hükümde hukuk düzeninin bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını korumayacağı da net olarak ifade edilmektedir (TMK m. 2). Bu madde, sadece özel hukuk ilişkilerinde değil bünyesine ters düşmedikçe kamu hukukunda, dolayısıyla vergi hukukunda da gözetilmesi gereken bir hüküm olarak bilinir²⁷.

Dürüstlük kuralına uyma zorunluluğunda ölçü olarak, dürüst, namuslu, makul ve fiilinin sonucunu bilen orta zekâlı bir insanın benzer olay ve durumlarda sergileyeceği davranışlar esas alınır²⁸. Burada nitelikleri sıralanan ve dürüstlük kuralının ölçü kabul ettiği model insan tipi, gerçekte var olmayan “hipotez şeklinde bir figür” olarak kabul edilmektedir²⁹. Taşındığı özellikler, toplumdaki ahlâk, namus, doğruluk ve iş hayatındaki dürüstlük anlayışlarının oluşturduğu toplumun çoğunluğu tarafından benimsenen ve uyulması istenilen âdetlerin, davranış kurallarının tümünü yansıtır³⁰. Kural, hakların ve borçların içerik ve kapsamının belirlenmesinde, hukuki işlemlerin yorumlanmasında ve tamamlanmasında yol gösteren bir rol üstlenmektedir³¹.

Dürüstlük kuralı hakkındaki bu öz bilgiyi konumuzla bağdaştırırsak vergilendirme ilişkisinde her iki tarafın (vergi idaresinin ve vergi mükellefinin) vergi kanunlarından doğan haklarını kullanırken veya vergi borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uygun davranması gerektiğini söyleyebiliriz. Ortada bir kamu borcu olması sebebiyle alacaklı konumundaki devletin birtakım ayrıcalıklarla donatılması, devletin bu yükümlülüğünü kaldırmamaktadır.

²⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009, s. 68; Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, 1980, C. 37, S. 1-4, s. 135; Zübeyr Yıldırım- Serkan Açar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayını, Kasım 2009, s. 1233.

²⁸ Hıfzı V. Velidedeoğlu, **Türk Medeni Hukuku**, Şahsın Hukuku, C.I, İstanbul: 1959, s. 325.

²⁹ Burcu Kalkan Oğuztürk, **Güven Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık 2008, s. 35, dpn. 137.

³⁰ Jale G. Akipek- Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku**, Üçüncü Bası, İstanbul: Beta Yayınevi 1998, s. 164-165.

³¹ Akipek-Akıntürk, s. 167.

Hukuken kendisinden “karşılıksız” olarak malvarlığında azalma oluşturacak bir ödeme yapması istenen mükellefin vergi üzerindeki düşünceleri hassas dengeler üzerine kuruludur. Devletin üstün çıkarıyla bireyin maddi çıkarının karşı karşıya gelmesinden doğan bir çıkar çatışmasının bulunması bu hassasiyeti daha da arttırmaktadır³². Bu yönüyle konu, doğrudan insan psikolojisine hitap etmektedir. Genelde insanların karşılaştıkları olaylar karşısında durumlarının *algı-tutum-davranış* üçlemesinden oluştuğu kabul edilmektedir³³. Vergi oranları üzerine kurulan bir örnekte düşük oranlı vergilere mükelleflerin sempatiyle yaklaştıkları, oranlar yükseldikçe bu konudaki görüşlerin de olumsuz bir değişim sergilediği görülmektedir. Bu değişimin ilerleyen aşamalarını *apati* (isteksiz davranma), *antipati* (karşı duygu besleme) ve nihayetinde *nefret* (vergi alerjisi) aşaması oluşturmaktadır. Antipati aşamasındaki mükellefler, vergiye karşı (kaçakçılık gibi) hileli ve gizli tepkiler gösterirken son aşamada açıktan bir direnç ve tepki göstermektedirler³⁴. Psikolojik yönüyle de böylesine hassas olan bir sistemin sağlıklı işleminde her iki taraf için dürüst kalmanın önemi büyüktür.

Çalışmanın kapsamıyla bağlantılı olarak burada beyan sistemini de ele almak gerekir. Vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı işlemler arasında mükellefin bunlara katkı yapmasına izin verilenler, dürüst kalma iradesini koruma ve sürdürme adına önemli bir göstergedir. Mükellefe bakan yönüyle dürüstlük kuralı, hem vergilendirme işleminin dayandığı özel hukuk işleminin yapılmasında (vergiyi doğuran olay) hem de vergi borcunun ödenmesi aşamasında (tarh, tahakkuk ve tahsil sürecinde) geçerlidir³⁵. Bu kapsamda temel tarh yöntemlerinden beyan esasına tabi olan bir mükelleften de beyannamesini hukukun sınırlarını aşmadan, keyfilige düşmeden hazırlaması beklenir. Hatta burada anayasal bir ödevin yerine getirilmesi ve bir kamu borcunun ödenmesi söz

³² Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHFD**, 1988, C. 40, S. 1, s. 243.

³³ Coşkun Can Aktan -Dilek Dileyici -Özgür Saraç, “Vergiye Direnişin Sosyo-Psikolojik Analizi”, **Vergi Zulüm ve İsyân**, Ankara: Phoenix Yayınevi 2002, s. 118.

³⁴ Aktan-Dileyici-Saraç, s. 121.

³⁵ Saban, Vergi Hukuku, s. 69; Vergi idaresinin dürüstlük kuralına uygun davranması, doğrudan kamu maliyesine duyulan güveni ve dolayısıyla vergi itaatini (*tax compliance*) etkilediği için ayrı bir önemi haizdir. Mükelleflerin genel olarak vergi yükümlülüklerini ne derece eksiksiz ve zamanında yerine getirdiği aslında devlete duydukları güvenin işaretçisi olarak görülmektedir. Devlete ve kamu maliyesine olan güvenin artırılmasına yönelik uygulamaların önemi hakkında bkz.: Coşkun Can Aktan , “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”, **Çimento İşveren Dergisi**, Kasım 2007, s. 4 vd.

konusu olduğu için vergi mükellefinin beyanname hazırlamada şahsî borç ilişkilerine göre daha titiz bir tavır takınması gerekir.

Günümüzde vergi matrahının tespit edilmesinde hem mükellefe hem de vergi idaresine aktif bir rol biçilmiştir. Buna göre matrah, bizzat mükellef tarafından tespit edilerek vergi idaresine bildirilebileceği gibi şartlar gerektirirse vergi idaresi tarafından da belirlenebilir. Ancak idarenin bizzat matrahı belirlemesine yönelik kabul edilen tarh yöntemleri, tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte kabul edilmektedir. Asıl tarh belirleme yöntemi olan beyan esasında kural olarak, vergi matrahının mükellef tarafından tespit edilerek yazılı şekilde vergi idaresine bildirilmesi gerekir. Yapılan bu beyan, bir yönüyle mükellefin idareye itirafı³⁶ bir yönüyle de vergi idaresinin demokratik bir uygulaması olarak kabul edilmektedir³⁷. Buradaki demokrasi vurgusu önemlidir. Zira halkın yönetime katılmasını sağlayan bir anlayışın hâkim olduğu yerde insanların vergi kurallarına gösterdikleri itaat de bununla orantılı olarak artmaktadır³⁸.

Mükelleflerin eksiksiz olarak denetiminin fiilen imkânsız olması nedeniyle vergi idaresi, mükelleflerin işbirliğine, vergi uygulamalarına katılmasına muhtaç bir durumdadır. Devletin bu anlamda sürekli bir zaruret halinde olduğundan söz edilebilir. Tarhiyatta kural olarak beyan esasının uygulanması, vergi alacağının mükellefin verdiği bilgilere göre yapılmasını gerektirmektedir. Mükellef bir beyanda bulununcaya kadar vergi idaresinin, bir vergi alacağının doğup doğmadığı ya da doğduysa bunun miktarı hakkında bilgisi bulunmamaktadır³⁹.

Beyan esasının mükellefler üzerinde yoldan çıkarıcı bir etkisinin olduğu savunulmaktadır⁴⁰. Yoldan çıkmaya zemin hazırlayan unsurlar bizatihi beyan esasının

³⁶ Öncel- Kumrulu- Çağan, s. 96; İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Beşinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi 2005, s. 184; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Dördüncü Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 241.

³⁷ Yıldırım-Ağar, s. 1231; Çağan, s. 135; Ali Çımat, "Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi ile İlişkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 35, Mart-Nisan 1996 (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35malicozum/08-alicimat59.doc>, 10.03.2009)

³⁸ Yıldırım-Ağar, s. 1229 vd.; Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: 1995, s. 80 vd.

³⁹ Heiko Hoffmann, **Die Ausschlußtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung**, Berlin: Berlin Verlag, 1998, s. 9; Hans Jörg Wassmann, **Die Selbstanzeige im Steuerrecht**, Stuttgart: Richard Boorberg Verlag 1991, s. 25.

⁴⁰ William R. Spofford, "Chairman's Letter on Voluntary Disclosure Policy", **Bulletin**, 1961-1962, Vol.15, Issue 1 (October 1961), s. 33; Dönmez, Pişmanlık, s. 73; Carl A. Stutsman, "Report of the Committee on Procedure in Fraud Cases", **ABA Section of Taxation Program and Committee Reports**, 21th Annual Meeting of the Section, Washington D.C., 1960, s. 80.

yapısından kaynaklanmaktadır. Bu tarhiyat yönteminin temel yöntem olmasına bağlı olarak eğitim, zekâ, kişisel deneyim ve toplumsal bilinç gibi konularda ciddi farklılıklar gösteren büyük mükellef yığınlarının bu esasa göre vergilendirilmesi, her mükellefin yaptığı beyanın ne oranda doğruyu yansıttığının ölçülmesini zorlaştırmaktadır. Bu olumsuzluğu giderme konusunda vergi denetimi ve yargı sistemi çok iyi de tesis edilse nisbi bir katkı sağlayacaktır⁴¹.

Vergi denetimlerinin başarısızlığı ve vergi suçları hakkındaki düşünceler

Vergi denetimlerinin etkinliği ve başarısı, hukuka aykırı fiillerin gizli tutulması hakkında yukarıda ifade edilenlerle doğrudan bağlantılıdır. Kuralları çiğneyen bir mükellefin, herhangi bir vergi denetimine uğraması çok düşük bir ihtimalse bu durumda fiillerini gizlemeye çalışma meyli daha da artacaktır. Denetim mekanizmasının çok iyi işlediği vergi sistemlerinde dahi tespit edilemeyen vergi suçlarının olduğu bilinirken denetimde istenilen düzeyde başarıyı yakalayamamış ülkelerde de ceza sistemi, hiç arzu edilmediği halde amacından saparak aynı zamanda bu suçları gizlemek için bir sebep teşkil edecektir. Beyan esasının yapısından kaynaklanan olumsuz özelliklere idarenin personel yetersizliği gibi unsurlar da ilave edildiğinde vergi idaresinin işi gerçekten zorlaşmaktadır.

Adi suçlarda, büyük oranda, mağdurun ya da üçüncü kişilerin yaptığı ihbarlar takibat yapılmasını sağlamaktadır. Vergi kaçakçılığı gibi vergi hukukuna aykırı fiillerde mağdur olan tarafın, yani devletin, bu kadar şanslı olduğu söylenemez. Bir başka ifadeyle adi suçlarla kıyaslandığında vergi suçlarının tespit ve takibinde devletin sahip olduğu imkânlar oldukça kısıtlı düzeyde kalmaktadır. Bu sonucun doğmasında öne çıkan iki neden bulunmaktadır:

Bunlardan ilki, vergi suçlarına yönelik bir ihbarın, geniş kitlelerce gammazlık (ispiyonculuk) olarak algılanmasıdır. İhbarda bulunan için muhbir kelimesinin kullanılması, bunun ortaya çıkması halinde şahsın ayıplanması ya da daha sert tepki görmesi, toplum psikolojisinde konunun nasıl değerlendirildiğini açıkça göstermektedir. Bu konu vergi hukukuna aykırı fiillerle ceza hukukunun diğer alanlarında düzenlenen

⁴¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 83.

(âdi) suçlara toplumda farklı tepki verilmesiyle de ilgilidir⁴². Örneğin, bir vergi mükellefinin yüklü miktarda vergi kaçırması, toplum vicdanında yaşlı bir kimsenin bankadan henüz çektiği emekli aylığının çalınması kadar tepki doğurmamakta ve hatta daha az tehlikeli bulunmaktadır. Vergi kaçırma suçundan dolayı ferden mağdur hale gelmiş bir kimse bulunmaması bunda çok etkili görülmektedir⁴³.

İkinci neden, işlenen vergi suçlarının (özellikle vergi kaçakçılığının) tespitindeki zorlukla alakalıdır. Bu suçlar, genelde sessiz sedasız bir şekilde arkada herhangi bir iz bırakmadan işlenen suçlardır. Vergiyi doğuran birçok olayın halkın gözü önünde gerçekleştiği akla gelebilir. Ortada satış ve kiralama gibi göz önünde yapılan bir hukuki işlem de olsa buna ilişkin hangi vergi türünde bir vergi borcu doğduğunun ve ne miktarda vergi ödenmesi gerektiğinin normal bir insan tarafından bilinmesi çok zordur⁴⁴. Bu konuda kendi çevremizdeki bir kimsenin, örneğin kapı komşumuzun, akla getirilmesi kâfidir. İstisnai haller dışında bu komşunun ne türde ve ne tutarda vergi ödediğini, hatta bunu bilsek bile çoğu zaman borcunu ödeyip ödemediğini dahi bilemeyeceğimiz bir gerçektir.

Tipik bir vergi suçlusunun, (hırsız, dolandırıcı ya da katil gibi) adi suç işleyen bir kişiye göre hukukî bilgi düzeyinin daha iyi olduğu da savunulmaktadır. Örneğin, vergi kaçırma gibi hukuka aykırı fiiller, ekonomik suçlar olarak tanımlanan beyaz yaka suçları arasında yer almaktadır. Bu kapsamdaki suçluların genellikle zeki ve soğukkanlı olduğu, düşünerek hareket ettiği bilinmektedir. Şirket yönetimi gibi konularda kazandıkları tecrübelerle bağlantılı olarak vergi hukukuna ilişkin bilgilerinin de oldukça fazla olduğu söylenebilir. Bunların vergi hukuku kapsamında ciddi danışmanlık hizmeti aldıkları da düşünülürse fiillerin muhtemel sonuçlarını ve bunlara karşı başvurulabilecek yolları bilerek söz konusu fiilleri işlediklerini düşünmek abartılı

⁴² Erman, Vergi Suçları, s. 5; Arkadaş ya da iş çevresinden bir mükellefin vergi suçu işlediğini bilmesi halinde bunu ihbar edip etmeyeceği sorulan vergi mükelleflerinin % 37,8'i kararsız kalmış % 40'a yakını ise ihbar etmeyeceğini belirtmiştir. (Mehmet Hatipoğlu, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik bir Çalışma** –Uşak İli Uygulama Sonuçları-, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyonkarahisar, 2007, s. 62); Kuzey Carolina'da yapılan bir araştırmada da mala karşı işlenen suçlarla kıyaslama yapılarak vergi kaçırmanın kundakçılık, zimmet ve rüşvet kadar ciddi bir suç olarak algılanmadığı saptaması yapılmaktadır. Vergi kaçırmanın, bisiklet çalmaktan bir nebze daha ciddi bir suç olarak görüldüğü yorumu getirilmektedir. (Young-dahl Song - Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", **Public Administration Review**, September-October 1978, Vol. 38, No 5, s. 445.

⁴³ Dönmezer-Yenisey, s. 15; Frees, s. 129.

⁴⁴ Hoffman, s. 9-10.

olmayacaktır. Yazılı ve görsel iletişim araçlarında yer alan haberleri, programları takip eden ve beyaz yaka suçlusu olmayan bir mükellefin dahi adi bir suçlunun genel ceza hukuku bilgisinden daha fazla vergi ceza hukuku bilgisine sahip olacağı dikkate değer bir başka veridir⁴⁵. ABD’de ve Almanya’da son yıllarda yaşanan LGT ve UBS bankalarıyla ilgili mali skandallar üzerine medya organlarının vergi cennetlerinde kayıtdışı hesaplarda paraları bulunan mükelleflere yönelik yönlendirici yayınları ve Türkiye’de varlık barışıyla ilgili kanunun çıkarılması ve uygulanması süreçlerinde medyanın yaptığı yayınlar bu konuda iyi birer örnek olarak hatırlanmalıdır. Toplumda yukarıda da bahsi geçen vergi suçlarının daha az tehlikeli olduğu yönündeki düşünce, burada ifade edilenler ışığında tekrar değerlendirildiğinde oldukça zayıf kalmaktadır. Dolayısıyla toplumda ne kadar yaygın da olsa bu düşünce içerdiği yanlışlıklar sebebiyle ciddi olarak sorgulanmalıdır. Günümüzde ülke sınırlarını de aşacak derecede büyük boyutlarda işlendiği ortaya çıkan, malî ve iktisadî açıdan da vahim sonuçlar doğuran vergi suçlarının, iddialı bir şekilde, diğer bütün suçlardan daha zararlı olduğu dahi savunulmaktadır⁴⁶.

Ara Değerlendirme

Vergi mükellefiyle vergi idaresi arasındaki vergilendirme ilişkisi özünde bir menfaatler dengesine dayanmaktadır. Yukarıda uzunca ifade edildiği üzere bu ilişkinin alacaklısı ve borçlusu, içinde buldukları konumları bakımından birbirlerinin ve tâbi oldukları hukuk sisteminin kuvvetli ve zayıf yönlerini büyük oranda bilmektedir. Mükellef, idarenin ne derece etkin çalıştığını, denetim yaptığını (...) vergi idaresi ise mükellefin buna karşı tepkilerini (...) az çok öngörebilmektedir. Hal böyleyken iki tarafın da menfaatlerine hizmet edecek hukukî kurumlara ihtiyaç bulunmaktadır. Bir taraf hata yaptığında, suç işlediğinde bunu telafi edebilmeli, böylelikle dürüst mükellef vasfını yitirmemelidir. Diğer taraf ise vergi mükellefine ceza vermeksizin onu teşvik ederek bir şekilde gizli kalmış hukuka aykırı fiilleri ortaya çıkarabilmeli, böylelikle vergi gelirlerini de arttırabilmelidir. Alanın kendine özgü tüm bu şartlarını dikkate aldığımızda sistemin çıkmazlarını aşmak için esasları titizlikle hazırlanmış bu ihtiyaçlara cevap verebilecek bir hukukî kurum olmak zorundadır. Açık bir kazan-kazan

⁴⁵ Jörg Breyer, **Der Inhalt der Strafbefreienden Selbstanzeige**, Berlin: Berlin Verlag 1999, s. 130-131.

⁴⁶ Sahir Erman, “İktisadî Suçlar Konusunda Avrupa Hukukundaki Son Gelişmeler ve Konunun Tartışması”, **Avrupa Hukuku Haftası (I)**, 24-27.01.1978, İstanbul: 1979, s. 105.

(win-win) durumunu⁴⁷ ifade eden bu hukukî kurumun vergi ceza hukukumuzdaki karşılığı pişmanlık ve ıslahtır.

2. ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Pişmanlık ve ıslah kurumu, özü itibariyle ceza muafiyeti getiren bir düzenleme olması nedeniyle kökleri ceza hukukunda aranması gereken bir kurumdur. Ceza hukuku teorisinin pişmanlık ve ıslahın hukuki niteliğine ilişkin yapılacak tespitlerde ayrı bir önemi bulunması sebebiyle suç ve suçun cezalandırılmasına ilişkin temel bilgilerin burada öncelikle ele alınması uygun görülmüştür.

2.1. Ceza Hukuku Teorisinde Suç Ve Suç Yolundan Dönmeye İlişkin Temel Bilgiler

2.1.1. Suçun meydana gelmesi

Ceza hukuku teorisinde, kural olarak, bir suçun belirli aşamalardan geçerek gerçekleşebileceği düşüncesi kabul edilir. İşte, bir suçun düşünce olarak doğması, hazırlık ve icra hareketleriyle gelişmesi ve nihayetinde tamamlanmasına, bir başka ifadeyle düşünce, hazırlık, icra, tamamlanma ve son bulma aşamalarının tümüne birden suç yolu (*iter criminis*) adı verilmektedir⁴⁸. Doktrinde, suç yolundaki aşamaların tasnif edilmesinde, çoğunlukla, burada belirtilen aşamalar kabul görmektedir.

Suç yolunun henüz başında olan bir failin, her zaman bu yolun sonuna kadar gitmesi ve kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir şekilde suç işlemesi söz konusu olmayabilir. Fail, düşüncelerini olgunlaştırır, suça dair zaman ve mekân gibi hazırlıklarını tamamlar ve icra aşamasına geçer. Bu noktada suçun özel görünüş şekillerinden biri olan suça teşebbüs konusu ortaya çıkar. Bilindiği üzere, failin işlemek istediği suçun, icra hareketlerinin tamamlanamaması veya neticenin meydana

⁴⁷ John Townsend ve Diğerleri, **Tax Crimes**, LexisNexis, 2008, s. 202.

⁴⁸ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, Yedinci Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005, s. 182; Dönmezer-Erman, s. 413; Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku**, Birinci Baskı, Ankara: Yetkin Basımevi, 1998, s. 261; Bahri Öztürk-Mustafa R. Erdem, **Ceza Hukuku**, Dördüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 57; Selçuk, “iter criminis” kavramı için *suç yürümesi* tabirini kullanmakta, buna ilaveten, bu kavramın suç yolu ya da suç süreci olarak çevrilmesinin de mümkün olduğunu belirtmektedir. Yazara göre, bu kavram, suç etkinliğinin çizdiği ve izlediği yolu ifade eder. (Sami Selçuk, “Suç, Suç Yürümesi ve Kalkışmanın Konumu, **Adalet Dergisi**, Eylül-Ekim 1983, Y. 74, S. 5, s. 801 ve dph. 16.)

gelmemesi nedeniyle yarıda kalmasına suça teşebbüs denilmektedir⁴⁹. Kanunda ise teşebbüs, kişinin işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması olarak ifade edilmektedir (TCK m. 35). Bu tanımlardan teşebbüsün belirli unsurlardan oluştuğu anlaşılmaktadır. Buna göre, öncelikle failde bir suç işleme kastının varlığı aranır. Bu kasıtle fail, elverişli hareketlerle suçun icrasına başlamalıdır. İzleyen süreçte icra hareketleri, failin iradesinden bağımsız olarak kesilmeli ya da icra hareketleri tamamlanmış olsa da netice gerçekleşmemelidir⁵⁰. Burada suç işleme kastı, teşebbüsün manevi unsurunu, diğer belirtilen unsurlar ise maddi unsurun parçalarını teşkil etmektedir.

Teşebbüsün hukukî niteliği konusunda farklı görüşler öne çıkmaktadır. Bunlardan ilkinde göre, teşebbüs, tamamlanmış suçun hafifletici bir sebebidir. İkinci görüş ise teşebbüsün başlı başına bir suç şekli olduğunu savunmaktadır. Ancak her iki görüş de hukukî anlamda bazı yönlerden eksik kalmaktadır. Zira ceza hukukunda en temel ilkelerden biri, suçun kanuniliği ilkesidir. Buna göre teşebbüs halinde, suçun hukuken varlığı için gerekli unsurlardan kanunî unsur oluşmamaktadır. Hal böyleyken kanunî tipe uygun bir suç olmadığına göre teşebbüs hakkında, bir suçun hafifletici sebebi olduğu da söylenemeyecektir. Suça teşebbüs halinin cezalandırılabilmesi, uygulamada, ceza kanunlarında yer alan ayrı bir hükme dayanarak mümkün olmaktadır. Buradan hareketle denilebilir ki teşebbüsün cezalandırılabilmesi, iki kuralın varlığına bağlıdır. Bu kurallardan biri tamamlanmış suça ilişkin olan aslî nitelikteki kural, diğeri ise ilk kuralın teşebbüs halinde de uygulanmasına imkân veren ikincil nitelikteki kuraldır⁵¹. Sadece ikincil kuralın varlığı cezalandırma için bir anlam ifade etmemektedir. Buradan çıkarılacak sonuca göre suça teşebbüs, bir suçun hafifletici sebebi olmadığı gibi bağımsız bir suç da değildir. Bu düzenleme, tamamlanmış suça ait bir kuralın

⁴⁹ Nur Centel-Hamide Zafer- Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Üçüncü Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2005, s. 455.

⁵⁰ Detaylı bilgi için bkz.: Dönmezer- Erman, s. 416 vd.; Soyaslan, s. 256 vd.; Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku**, Üçüncü Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 385 vd.

⁵¹ Dönmezer-Erman, s. 414; Toroslu, s. 188.

cezalandırma alanını genişleten ve bu kuralı tamamlayan bir ceza hukuku kurumudur⁵². Ancak bu sayede, suç yolundaki neticelenmemiş fiiller de cezalandırılabilir.

Suçun icra aşamasını, tamamlanma aşaması takip eder. Teşebbüs aşamasından sonraki bu aşama, işlenen somut fiilin kanunkoyucunun belirlediği soyut ipoteze tam olarak uygunluğunu ifade eder. Başka bir deyişle işlenmiş olan fiil, suça hayat verecek yeterli ve gerekli unsurları içeriyorsa suç tamamlanmış demektir⁵³. Tamamlanma anıyla birlikte suç da gerçekleşmiş sayılır.

Suç yolunda nihai aşama, son bulma (tükenme) aşamasıdır. Tamamlanmış suçun somut ağırlığının en ileri derecesine ulaşması anlamına gelir⁵⁴. Bundan sonra başka bir aşama daha yoktur. Suç yolu, bu aşamanın gerçekleşmesiyle kapanmış sayılır.

2.1.2. Failin suç yolundan iradî olarak dönmesi ve bunun cezalandırılmasına ilişkin teoriler

2.1.2.1. Failin suç yolundan iradi olarak dönmesi

Teşebbüs halinde kalan bir fiilde icra hareketlerinin, failin iradesinden bağımsız olarak kesilmekte olduğu ya da icra hareketleri tamamlanmış olsa da neticenin gerçekleşmediği belirtilmiştir. Burada suç işleme kastının varlığı konusunda bir tartışma bulunmamaktadır. Suç yolunda ilerleyen failin fiilleri her zaman teşebbüs aşamasında kalmayabilir. Bazen kendi iradesiyle de suçu sona erdirmekten cayabilir, vazgeçebilir.

Failin bu şekilde suçu tamamlamaktan kendi iradesiyle vazgeçmesi halinde kendisine ceza verilip verilmeyeceği konusu akla gelmektedir. Aşağıda buna ilişkin olarak olumlu ve olumsuz görüş belirten tüm teorilere yer verilecektir.

2.1.2.2. Suç yolundan iradi olarak dönmenin cezalandırılması problemi

Böyle bir durumda bulunan faile ceza verilmesi ya da verilmemesi üzerine doktrinde zengin bir fikir birikimi göze çarpmaktadır. Üzerinde fazlaca teori geliştirilen bu konu, düşünce sahipleri arasında birçok tartışmayı da beraberinde getirmektedir. Başlangıçta ifade etmek gerekirse suç yolunda ilerleyen failin nedamet gösterip suç yolundan

⁵² Dönmezer-Erman, s. 414; Centel-Zafer-Çakmut, s. 455; Faruk Erem-Ahmet Danışman-M.Emin Artuk, **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Ondördüncü Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997, s. 293; Kayıhan İçel ve Diğerleri, **Suç Teorisi**, İstanbul: Türdav Basım Yayım, 1999, s. 304.

⁵³ Toroslu, s. 182; Pervin Aksoy İpekçioğlu, **Suç Teşebbüs**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 23.

⁵⁴ Toroslu, s. 183.

dönmesi halinde ona ceza verilmemesi gerektiği yönünde getirilen teorilerin, genel olarak, karşıt görüşte olan teorilere oranla daha baskın olduğu söylenebilir.

2.1.2.2.1. Ceza verilmesini savunan teoriler

Konuyu *hukukî açıdan ele alan teorilere göre*, icra hareketlerinin ifa edilmesiyle birlikte toplumsal haklar ve ödevler ihlal edilmiş ve ciddi bir tehlike meydana getirilmiştir. Fail, bir kere suç yoluna girmiş ve icra hareketleri ifa edilmiştir. Sonuç olarak, neticenin meydana gelmesini engellemeye çalışması, işlemiş olduğu fiillerin, hareketlerin hiç işlenmemiş olarak kabul edilmesini haklı göstermeyeceği için faile mutlaka ceza verilmesi gerekir⁵⁵. Cezasızlığın cezanın amacına uymadığı ve adalet duygusunu zedeleyeceği muhakkaktır⁵⁶.

Ceza siyaseti temelinde yapılan teorik açıklamalarda ise böyle bir durumda dahi işlenen fiillerin cezalandırılmasında birtakım faydaların görüleceği üzerinde durulmaktadır. İlk fayda, suç işlemeyi düşünen bir kişinin bilincinde yapacağı etkide olacaktır. Bir suç işleme kararında olan kimsenin, icra hareketlerine başlaması halinde, ceza alması yönünde dönüşü olmayan bir yola gireceğinin bilincinde olması, kendisini suç fiillerini icra etmekten alıkoyacaktır. Bu yönüyle cezanın önleyici bir etki yapacağı tartışmasızdır.

Her nasılsa suç yolundan pişman olup dönmüş de olsa failin iç dünyasında suç işleme düşüncesinin devam etmesi ihtimali ve kamu düzeni için tehlike teşkil eden kişiliği karşısında cezalandırma bir gerekliliktir⁵⁷.

2.1.2.2.2. Ceza verilmemesini savunan teoriler

Failin cezalandırılmamasını savunan görüşler, temel olarak hukukî açıdan ve ceza siyaseti açısından olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

2.1.2.2.2.1. Hukukî açıdan yapılan teorik açıklamalar

Böyle bir durumda suçun oluşması için gerekli olan kurucu unsurlarından biri oluşmamaktadır. Bu başlık altında sıralanan teorilere göre, suçun maddi veya manevi

⁵⁵ Carlo Erra, Teşebbüste İhtiyariyle Vazgeçme, (Çev. Sahir Erman), *İÜHF*, 1945, C. 10, S. 3-4, s. 686; Köksal Bayraktar, "Faal Nedamet", *İÜHF*, 1968, C. 33, S. 3-4, s. 132.

⁵⁶ Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s. 401.

⁵⁷ Bayraktar, s. 132; Önder, s. 401.

unsurlarından birinin daha en başından itibaren hiç oluşmadığı ya da vazgeçmeyle birlikte ortadan kalktığı, dolayısıyla da teşebbüsün tüm şartlarının bir araya gelmediği kabul edilmektedir⁵⁸.

İptal Teorisi: İptal teorisine göre, suç yolunun belirli bir yerinde fail, suçu işleme kastının yerine bu suçu sonuçlandırmaktan vazgeçme niyetini, yeni kastı olarak ortaya koymaktadır. Bu suretle, yeni kast, geçmişe etkili (makabline şamil) olarak eski kastı bertaraf eder, ortadan kaldırır, teşebbüsün hukukî varlığını iptal eder⁵⁹. Kötü iradenin ortadan kalkmasıyla da cezalandırmanın mantığı, sorumluluğun bir temeli kalmamaktadır.

Berner, Pessina, Zachariae ve Civoli tarafından savunulan bu teori, failin kötü kastının geçmişe dönük olarak nasıl ve neden iptal olduğunu izah edememesi ve en başından itibaren kastın olmadığını varsaymanın gerçekçi olmaması yönlerinden eleştirilmiştir. İptalin geçmişe etkili hukukî sonuç doğurduğundan bahsedilmesine karşılık burada sözkonusu olan vazgeçmenin, geçmişe değil bilakis geleceğe etkili olacağı ifade edilen diğer bir eleştiridir⁶⁰.

Butlan/Yokluk Teorisi: Teoriyi savunan *Luden, Oetker, Saltelli ve Romano di Falco* gibi yazarlar, icra hareketlerine başladıktan sonra bunları yapmaktan vazgeçen failin, suçun tamamlanmasına yönelik bir kastının baştan itibaren olmadığını savunmaktadır. Burada iptal teorisinde ileri sürülen geçmişe etkili bir sebep yoktur. Suç işlemeye yönelik kast, terk edilmesine bağlı olarak, hukuken batıl hale gelmektedir⁶¹. Bu teori de iptal teorisine paralel eleştirilere maruz kalmıştır.

Karine Teorisi: Bu teoride, bir şüpheden, bir tahminden hareket edilir. Bir suça teşebbüs eden fail, aynı zamanda kendisinde bu teşebbüsü tamamlama iradesinin olduğu yolunda bir şüphe de uyandırmış olur. Zaten teşebbüsün cezalandırılması da bu şüpheye dayanılarak yapılır. Teşebbüsünden vazgeçen fail, aynı zamanda bu tahmini ve şüpheyi ortadan kaldırdığı için bundan dolayı kendisine ceza vermenin de bir gereği

⁵⁸ Dönmezer-Erman, s. 444; Adem Sözüer, **Suçta Teşebbüs**, İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 1994, s. 236.

⁵⁹ Erra, s. 690; Bayraktar, s. 134; Dönmezer-Erman, s. 444; Demirbaş, s. 498; Önder, s. 402; İçel ve Diğerleri, s. 358.

⁶⁰ Sözüer, s. 236; Erra, s. 694; İçel ve Diğerleri, s. 359.

⁶¹ Erra, s. 690; Demirbaş, s. 398; Önder, s. 402.

kalmamaktadır⁶². Suçu tamamlama iradesinin olmadığını ortaya koyması, failin bu konudaki iradesinin zayıf bir irade olduğuna ilişkin bir karine olarak kabul edilir, bu sebeple kendisine ceza verilmez⁶³. Bu teori de mevcut olan bir şüpheden hareket edilerek suç kastının olduğu sonucuna varılmayacağı yönünde eleştirilere maruz kalmıştır.

Tehlikesizlik Teorisi: Pozitivistlerin de aralarında olduğu *Horn, Puglia, Resignani, Cavallo* ve *Florian* gibi yazarlara göre, suç yolunda ilerlerken kendi arzusuyla bundan vazgeçen ve neticeye engel olan fail, aslında tehlikeli halinden arındığını, suç işleme yönündeki iradesinin zayıf olduğunu ortaya koymuştur. Bu noktaya gelen bir kimsenin ise tehlikeli bir kimse sayılmayacağı ve cezalandırılmayacağı sonucuna ulaşılır⁶⁴. *Cavallo*'nun ifadesiyle bu tehlikeli fail, “*fenalık sokağında tam zamanında durmak ve aklını başına toplamak kuvvetini kendisinde bulan bir kimse olduğunu ispat etmiş olur*⁶⁵”. Tehlikesizlik teorisine eleştiri getirenler, teoriyi bu konuda yetersiz ve hatta yanlış bulmaktadırlar. Getirilen en kuvvetli eleştiri, teşebbüste ısrar edilmesi halinde ceza verilmesi gereken durumlarda, failin kötünîyetinin tehlikeli olup olmadığına bakılmaksızın ceza verilebiliyor olmasında yoğunlaşmaktadır⁶⁶.

Bozucu ve Erteleyici Şart Teorileri: Bozucu şart teorisine göre, gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık halleri, teşebbüsün cezalandırılabilmesi için bozucu bir şart niteliği taşımaktadır. Teşebbüs hali bu şartın gerçekleşmemesine bağlı olarak cezalandırılabilmekte, teşebbüs aşamasında bu bozucu şart gerçekleştiği takdirde cezalandırma şartları tam olarak oluşmamaktadır. Bu görüş, bozucu şartın gerçekleşmesi halinde bu zamana kadar zaten geçerli olan bir hukukî işlemin varlığını sona erdirmesinden hareketle eleştirilmiştir. Buna göre, etkin pişmanlık haline kadar olan süreçte teşebbüsün geçerli olarak var olması gerekirken bu teoride teşebbüsün gerçekleşmediğinin savunulması doğru sayılamaz⁶⁷.

Erteleyici şart teorisinde, “*icra hareketlerini durduran suçlunun ihtiyarında olmayan sebep (...) cezaî gayrı meşru hareketin müspet bir talikî şartı olarak tezahür*

⁶² Sözüer, s. 236; Önder, s. 402.

⁶³ Demirbaş, s. 398.

⁶⁴ Dönmezer-Erman, s. 444; Bayraktar, s. 133; Erra, s. 689-690.

⁶⁵ Erra, s. 689, dpn. 44.

⁶⁶ Bayraktar, s. 134; Erra 693

⁶⁷ Bayraktar, s. 135; Erra, s. 694.

*eylemektedir, şu halde ihtiyarile vazgeçme, suçun menfi bir talikî şartını teşkil etmektedir.” düşüncesi hâkimdir*⁶⁸. Bir başka ifadeyle, fail tarafından icrasına başlanılan fiillerin varlığına rağmen, gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık imkânı ortadan kalkmadıkça teşebbüs sebebiyle cezayı gerektiren bir fiil de henüz doğmamış, işlenmemiş sayılır⁶⁹. Bu imkân var olduğu sürece teşebbüsün cezalandırılması askıda kalır. Etkin pişmanlığın gerçekleşmesine kadar olan süreçte cezalandırma askıda kalıyor kabul edilse de bu durumun, teşebbüsün var olduğu gerçeğini değiştirmeyeceği yönünde bir eleştiri getirilmiştir⁷⁰.

Unsur Teorisi: Burada fail, iradî olarak neticenin gerçekleşmesine engel olmakta, dolayısıyla icra hareketlerinin suçun işlenmesine yönelişi ortadan kalkmaktadır. Bundan dolayıdır ki ceza sorumluluğunun şartlarından biri gerçekleşmemekte, teşebbüsün cezalandırılması için gerekli olan hukukî bir unsur eksik kalmaktadır⁷¹. Bu teori, suçtan dönmenin, teşebbüsün cezalandırılmasına engel bir sebep olarak görülmediği hukuk sistemlerinde eleştiriye uğramış ve kabul görmemiştir.

Diğer Teoriler: Ceza verilmemesi gereğini izah eden hukukî temeldeki teoriler, yalnızca yukarıda belirtilenlerle sınırlı değildir. Bu konuda görüş getiren teorilerin örneklerini çoğaltmak mümkündür. Burada üçüne yer verilmekle yetinilecektir.

Frank' a göre, hukuk düzeninde mevcut olan barışın, suça teşebbüs edilmesiyle birlikte bozulduğu ortadadır. Ancak teşebbüsten vazgeçilmesiyle beraber barışın yeniden sağlanıyor olması, ceza verilmemesi için yeterli bir sebeptir⁷².

Ranieri' ye göre, icra hareketlerine başlayan fail, bu teşebbüsünden ihtiyariyle vazgeçmek suretiyle suç işleme ehliyetinin olmadığını göstermiş olur. Bir cezanın uygulanabilmesi için bu ehliyetin var olup olmadığına bakılacağı için failin neticelendirmediği bir fiil sebebiyle ceza alması da mümkün görülmemelidir⁷³.

⁶⁸ Erra, s. 691; Bayraktar, s. 135.

⁶⁹ Erra, s. 691.

⁷⁰ Bayraktar, s. 135; Erra, s. 494.

⁷¹ Bayraktar, s. 136; Erra, s. 691.

⁷² Sözüer, s. 237.

⁷³ Dönmezer-Erman, s. 444.

Binding, failin suçun neticelenmesi için harekete geçirdiği şartları, bundan vazgeçmesi suretiyle geriye dönük olarak yok ettiğini savunur. Fail, tüm bu hareketleri yapılmamış saydırmak suretiyle kendisini norma aykırı bir duruma düşmekten kurtarmış olur⁷⁴.

2.1.2.2.2. Ceza siyaseti açısından yapılan teorik açıklamalar

Hukukî açıdan yapılan teorik açıklamalar, failin, fiillerin icrasından gönüllü olarak vazgeçmesi ve etkin pişmanlıktan yararlanması hallerinde, cezalandırılmamasının sebeplerini izah etmede yetersiz bulunmuştur. Buna karşılık ceza siyasetini temel alan düşüncelerle konu, gerekçeleriyle açıklanmaya çalışılmıştır. Ceza siyaseti teorilerinde genel olarak icra hareketlerini isteyerek terk eden bir kişiye ceza verilmemesinin daha doğru olacağı üzerinde durulur.

Psikolojik Zorlama Teorisi: Feuerbach tarafından ortaya atılan ve savunulan psikolojik zorlama teorisine göre, devlet, hukuk düzenini korumak amacıyla suça teşebbüs eden faili, suçu tamamlamaması için psikolojik olarak baskı altında tutmak zorundadır. Bu yönde tedbirler almak, devlet için hem hak hem de görev olarak kabul edilmelidir. Alınacak tedbirler sayesinde devletin ceza tehditleri, fail üzerinde korku etkisi yapacak ve böylelikle suç işlemekten vazgeçen faili cezalandırmaya da gerek kalmayacaktır⁷⁵.

Altın Köprü Teorisi: Feuerbach'ın görüşleri temel alınarak von Liszt tarafından geliştirilen bu teori, suç yolunda ilerleyen failin suç işlemekten vazgeçmesi için önüne altın köprüler kurulması gerektiğini savunur. Faile suçtan vazgeçmesi halinde ceza almayacağına dair fırsatlar sunulmalıdır. Bu durumda, devletin, önünde altın köprüler kurması karşısında failin (gerisinde bıraktığı yıkık köprülere rağmen) geri dönmek isteyeceği, suç işlemekten vazgeçeceği ifade edilir⁷⁶. Burada hukuk düzeninin korunması daha öncelikli bir mesele olduğu için devletin, vazgeçmenin cezalandırılması yerine ödüllendirilmesi yolunu tercih etmesi gerekir. Hem böyle bir yolun tercih edilmesinde devletin de menfaati vardır. Şöyle ki bu sayede devlet, çok daha vahim sonuçların doğmasını engellemiş olacaktır⁷⁷. Tüm bu nedenlerle hukuk düzeninin ihlali

⁷⁴ İçel ve Diğerleri, s. 359.

⁷⁵ Sözüer, s. 238; Demirbaş, s. 399.

⁷⁶ Bayraktar, s. 136; Sözüer, s. 238; Demirbaş, s. 399; Önder, s. 403; Doğan Soyaslan, **Teşebbüs Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s. 119.

⁷⁷ Bayraktar, s.136.

tehlikesinin bizzat fail tarafından uzaklaştırılması karşısında devletin buna karşı kayıtsız kalması düşünülemez. Tehlikeyi uzaklaştırmaya yönelik bu irade, bir anlamda ödüllendirilmeli, yıktığı köprüler altından yapılarak geri dönme teşvik edilmelidir⁷⁸. Buna kayıtsız kalınmasında yani böyle bir politikanın göz ardı edilmesinde aynı zamanda suç işlemeyi ve suçu neticelendirmeyi teşvik eden bir yön olduğu da unutulmamalıdır. Zira ceza hukukunda suçu işlemekle suçtan vazgeçilmesi arasında bir fark oluşturulmaması durumunda fail, suç yolunun sonuna kadar gitmeye adeta teşvik edilecektir⁷⁹. Bu temel düşüncelere dayanan teori, uzun yıllar, özellikle Alman ve İtalyan hukuk sistemlerinde benimsenmiş ve kabul görmüştür.

Bu teori de birtakım eleştirilerin hedefi olmaktan kurtulamamıştır. Failin, teşebbüsünün cezasız kalacağı yönünde önceden bilgisinin olduğu fikrinden hareket eden teori, dayanağının bir ‘varsayım’ olması nedeniyle eleştirilmiştir. Bu yönüyle teorinin, realitelere aykırı psikolojik kavramlara dayanmakta olduğu kabul edilir. Gerçekte ise failin bir suça teşebbüsten vazgeçmesinde ceza almayacağı yönündeki teşvikin çok az etkisinin olduğu, bu vazgeçmede çoğu zaman farklı sebeplerin etkili olduğu ifade edilmiştir⁸⁰. *Soyaslan*’a göre bu eleştiri tamamen geçersiz değildir, ancak, teorinin temelini ortadan kaldıracabilecek bir niteliğinin olduğu da söylenemez⁸¹.

Af – Ödül Teorisi: Devletin, icra hareketlerine başladığı halde suç işlemekten isteyerek vazgeçen, suçun neticeye ulaşmasını önleyen faili affettiğini ve bu davranışı ceza vermeyerek ödüllendirdiğini savunan teoriye göre fail, neden olduğu haksızlığı kısmen de olsa telafi etmekte, hukuk düzeninin tekrar eski hale getirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu gerekçeyle de kendisine hoşgörü gösterilmesini hak etmektedir⁸².

Cezanın Amacı Teorisi: Bu teoride temel olarak cezalandırmayla ulaşılmak istenen amaç üzerinde durulur. Fail, suçu işlemekten vazgeçmek suretiyle ceza ile ulaşılmak istenen amacı da ortadan kaldırmakta, anlamsız hale getirmektedir. Bu durumdaki bir failin, aslında suçu icra etmeye yöneldiği halde yeterli düzeyde cürüm işleme iradesine

⁷⁸ İçel ve Diğerleri, s. 360.

⁷⁹ Soyaslan, s. 291; Erra, s. 687, 696.

⁸⁰ Soyaslan, s. 291-292; Sözüer, s. 238; İçel ve Diğerleri, s. 360.

⁸¹ Soyaslan, s. 292; Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 120.

⁸² Sözüer, s. 239; Demirbaş, s. 399; Centel-Zafer-Çakmut, s. 478.

sahip olmadığı kabul edilir. Hal böyle olunca da hem cezalandırma ile güdülen genel ve özel önleme amaçları hem de adalet ilkesi faile ceza verilmemesini gerektirir⁸³.

Teoriye getirilen eleştirilerde, failin suç işleme iradesinin zayıf olmadığı halde tesadüf sayılabilecek nedenlerle de suç işlemekten vazgeçebileceği ve suçtan vazgeçilse dahi failin teşebbüsündeki tehlikeliliğin azalmadığı üzerine vurgu yapılmaktadır⁸⁴.

2.1.2.2.3. Teoriler karşısında Türk Ceza Hukuku doktrini

Doktrinde bu teorilerden biri üzerinde uzlaşıldığını, mutabık kalındığını söylemek mümkün görünmemektedir. Ancak bu konuda ceza siyaseti teorilerinin daha fazla kabul gördüğünü ifade edebiliriz.

Dönmezer ve Erman, ceza kanununda, kaynak (*me'haz*) kanunda olduğu gibi, ceza siyaseti teorilerinin üstün tutulduğunu belirterek suçu işlemekten vazgeçen faile ceza verilmemesine rağmen teşebbüsün hukuken varlığını devam ettirdiğini açıkça ifade etmektedir. Yazarlara göre, elinde olan sebeplerle icra hareketlerinin bitmesini önleyen kişiye ceza verilmediği gibi aynı temel gerekçeyle, elinde olan sebeplerle neticenin gerçekleşmesini önleyen kişiye de ceza vermemek bir gerekliliktir. Hukukî teorileri esas alarak bu duruma açıklık getirmek, aynı zamanda kanunun sistemine de aykırılık teşkil edecektir⁸⁵.

Erem, Danışman ve Artuk, ceza siyaseti teorisinden hareket ederek suç iradesinin oluşumunda ve icra edilmesinde bunu engellemeye dönük unsurların güçlü tutulmaya çalışıldığına, pişmanlık duygusuna sonuna kadar yer verildiğine dikkat çekmektedir⁸⁶. Yazarlar, vazgeçme halinde teşebbüsün cezasız bırakılmasının aslında tamamen insanî düşüncelere dayandığını vurgulamaktadır.

Toroslu, kanundaki düzenlemeyi esas alarak, failin bu durumda ceza almamasının temelinde ceza siyasetine ilişkin teorilere atıf yapmaktadır. Yazar, failin suç işleme

⁸³ Sözüer, s.238; Centel-Zafer-Çakmut, s. 478.

⁸⁴ Sözüer, s. 239.

⁸⁵ Dönmezer- Erman, s. 446-447.

⁸⁶ Erem-Danışman-Artuk, s. 316.

kararından vazgeçmesinin yeterli olmadığını, ayrıca suçun tamamlanmasının veya sonucun gerçekleşmesinin önlenmesinin de gerektiğini belirtmektedir⁸⁷.

Soyaslan, bu duruma ceza siyaseti açısından yaklaşan bir fikre sahiptir. Yazara göre, vazgeçme anına kadar yaptığı hareketlerden dolayı failin cezalandırılmamasıyla, vazgeçme, mükâfatlandırılmak istenmektedir. Bununla birlikte ayrıca, ceza verilmemesinin temelinde, amaç olarak, suçtan geri dönmenin teşvik edilmek istenmesi yatmaktadır⁸⁸. Etkin pişmanlık halinde de bahsi geçen ceza siyaseti fikirleri aynı şekilde geçerlidir⁸⁹.

Önder, öncelikle her teorinin az ya da çok gerçeklik payı olduğunu ifade ederek, kanunkoyucunun, kendi isteğiyle icra hareketlerinden vazgeçen faili cezalandırmak istemediğini belirtir⁹⁰. Bu fikre göre, kanunkoyucu, ceza kanununda koruduğu hukukî yararları ihlal eden her fiile değil bazı fiillere ceza verme yolunu tercih etmektedir.

Bayraktar, etkin pişmanlık konusunda ceza verilmemesini savunan hukukî teorilerden iptal teorisine yakın ve onu tamamlayan bir duruş sergilemektedir. O'na göre, suçu meydana getiren dört unsur olan kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru içerisinde manevi unsur bu yönden önem taşımaktadır. Kusurluluğun önemli bir çeşidini meydana getiren suç işleme kasdı, icra hareketlerinin bitmesinden sonra ve neticenin meydana gelmesinden önce de bulunmak zorundadır. Oysa etkin pişmanlık halinde bu kast bulunmadığı için hareketin ceza hukuku yönünden önemi kalmamaktadır. Bu durumda faile ceza da verilmemesi gerekir⁹¹.

Yüce, teşebbüsünden isteyerek vazgeçen failin, hukukî düzeni ve barışı bozmamış olduğunu savunur. Teşebbüslle ortaya çıkan tehlike hali de vazgeçmeyle birlikte ya ortadan kalkmakta ya da etkisiz hale getirilmektedir. Suç sayılan fiili işleyen bir suçluyla suç işlemekten isteyerek vazgeçen, pişman olan bir kişinin aynı kefedede değerlendirilmesi, hem adalet ilkesine uymaz hem de toplum düzenine uygun değildir⁹².

⁸⁷ Toroslu, s. 197, 198.

⁸⁸ Soyaslan, s. 295; Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 120.

⁸⁹ Soyaslan, s. 298; Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 151.

⁹⁰ Önder, s. 403.

⁹¹ Bayraktar, s. 137.

⁹² Turhan Tufan Yüce, **Ceza Hukuku Dersleri**, C. I, Manisa: Şafak Basım ve Yayımevi, 1982, s. 358.

İçel, Özgenç, Sözüer, Mahmutoğlu, Ünver icra hareketlerinden vazgeçme halinde teşebbüs fiilinin maddi veya manevi unsurlarının kalkmış sayılmayacağını, teşebbüsün bu durumda da hukukî varlığını koruduğunu belirtmektedir. Yazarlar, hukukî teorilerin karşısında durarak ceza siyaseti teorilerinden yana tavırlarını netleştirmektedir. Buna gerekçe olarak da failin iradî olarak suç işlemekten vazgeçerek hukukun egemenlik alanına geri döndüğünü, bu sebeple cezanın genel ve özel önleme amacının gereksiz kaldığını göstermektedirler. Yazarlar, ceza siyaseti teorilerini kabul eden *Baumann, Weber, Jakobs* gibi birçok yabancı yazara da atıf yaparak, burada aynı zamanda ‘*kişisel bir cezazırlık sebebi*’ olduğu fikrini savunmaktadırlar⁹³. *Öztürk ve Erdem* de bu yönde görüş belirtmektedir⁹⁴.

Centel, Zafer, Çakmut ve Demirbaş da fikirlerini ceza siyaseti teorileri etrafında şekillendirmektedir⁹⁵.

2.1.3. Gönüllü vazgeçme (İhtiyariyle vazgeçme)

Bir failin suça teşebbüs sebebiyle cezalandırılabilmesi için icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da neticenin gerçekleşmemesi mutlaka failin iradesi dışındaki bir sebepten kaynaklanmalıdır. Failin iradesinin bu noktada bir sebep olarak belirmesi halindeyse teşebbüs hükümleri uygulanmaz. Fail, suçun icra hareketlerini ifa ederken, iradî olarak, bunları ifa etmekten vazgeçebileceği gibi kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya suç neticesinin doğmasını da engelleyebilir. İradenin etkisinin açıkça görüldüğü bu durumlar ceza hukukunda teşebbüsün hukukî kapsamı dışında tutularak “gönüllü vazgeçme” adı altında ayrıca düzenlenmektedir (TCK m. 36).

Bir önceki ceza kanunuyla bunun yerine yürürlüğe giren ceza kanunu, gönüllü vazgeçme kurumunu kapsam açısından farklı şekilde düzenlemektedir. Bu önemli ayrıntıya değinmeden geçmek isabetli bir tutum olmayacaktır. 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu, suça teşebbüsü tam ve eksik teşebbüs şeklinde ikili bir tasnife tabi tutarak uygulamıştır. Bu kanuna göre, failin, elverişli araçlarla bir suçu icra etmeye başladıktan sonra bu hareketleri iradesi dışındaki sebeplerle tamamlayamaması halinde suça eksik teşebbüsün var olduğu kabul edilmektedir (m. 61). Failin, icra hareketlerini bitirdiği

⁹³ İçel ve Diğerleri, s. 362; Sözüer, s. 240; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Üçüncü Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 443.

⁹⁴ Öztürk-Erdem, s. 64.

⁹⁵ Centel-Zafer-Çakmut, s. 478; Demirbaş, s. 399.

halde iradesi dışındaki sebeplerle neticeye ulaşamaması halinde ise suça tam teşebbüsün olduğu kabul edilmektedir (m. 62). Bununla bağlantılı olarak, eksik teşebbüs halinde failin icra hareketlerinin tamamlanmasına iradî olarak engel olmasına gönüllü vazgeçme, tam teşebbüste failin neticenin gerçekleşmesine engel olması ise etkin pişmanlık olarak kabul edilmektedir⁹⁶. Bir diğer ifadeyle, kanun, gönüllü vazgeçmeyi, failin kendi iradesiyle icra hareketlerini tamamlamaktan vazgeçmesi olarak kabul etmektedir. İlgili kanunda, etkin pişmanlıkla ilgili genel bir hüküm getirilmemekle beraber teoride, etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasından önce ve sonra olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır⁹⁷. Zaman olarak daha önce olan etkin pişmanlık, icra hareketlerinin yapılmasından sonra failin kendi iradesiyle suç neticesinin gerçekleşmesini önlemesi halidir. Diğer etkin pişmanlık haliyse suçun tamamlanmasından sonra gerçekleşir. Burada da suç politikası ve adalet gereği, suç neticesinin doğmasına seyirci kalmakla bunu engellemek aynı kefiye konulmak istenmemektedir⁹⁸. Adı geçen kanunda, suçun tamamlanmasından önceki etkin pişmanlık haline yer verilmemiştir⁹⁹. Diğer etkin pişmanlık halleri, genel bir hükümle düzenlenmemekle beraber, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu içinde, özel hükümler arasında ya cezasızlık ya da ceza indirimi sebebi olarak düzenlenmiştir.

Bugün yürürlükte olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, önceki kanunda düzenlenmemekle birlikte doktrinde, failin suç neticesinin gerçekleşmesini engellemesi olarak ifade edilen etkin pişmanlık halini, gönüllü vazgeçmenin kapsamına almıştır. Böylelikle sözü geçen düzenleme eksikliği giderilmiş ve aynı zamanda gönüllü vazgeçmenin kapsamı genişletilmiştir¹⁰⁰. Bizim de katıldığımız bir görüşe göre, gönüllü vazgeçme kurumu içerisinde, kavram kargaşasına sebep olacak şekilde etkin pişmanlığa da yer verilmesi maalesef isabetli olmamıştır¹⁰¹. Suç sonrasında gerçekleşen etkin

⁹⁶ Dönmezer-Erman, s. 451.

⁹⁷ Soyaslan, s. 291, 312; Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 145.

⁹⁸ Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 150.

⁹⁹ Bu durum bir eksiklik olarak kabul edilerek eleştirilmiştir. Bkz. Soyaslan, 1998, s. 312-313; Soyaslan, Teşebbüs Suçu, s. 150.

¹⁰⁰ Bu konuyla ilgili olarak TCK m. 36 hükmünün gerekçesinde "(...) Bazı suçlarla ilgili olarak yapılan düzenlemeler bağlamında özel hükümler olarak etkin pişmanlığa yer verilmesinin daha doğru olacağı düşüncesiyle; Hükümet Tasarısında -tam teşebbüs- aşamasındaki gönüllü vazgeçme karşılığında kabul edilen etkin pişmanlıkla ilgili hüküm Tasarı metninden çıkarılmıştır." açıklamasına yer verilmiştir. (Cumhur Şahin- İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Gazi Külliyyatı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 130.)

¹⁰¹ Demirbaş, s. 404.

pişmanlık haliyse, eski düzenlemeye benzer şekilde, kanunun özel hükümleri arasında belirli suçlar için kabul edilmiş, bu konuda genel bir hüküm getirilmemiştir.

Gönüllü vazgeçme halinde faile, ceza verilmemesi kuralı esastır. Bununla birlikte, failin gönüllü vazgeçme anına kadar yaptığı fiiller, kanunen ayrıca bir suç teşkil ediyorsa bu suç sebebiyle fail sorumlu tutulur ve cezalandırılır (m. 36).

2.1.4. Etkin pişmanlık (Faal nedamet)

2.1.4.1. Genel olarak

Geniş anlamıyla etkin pişmanlık, fail tarafından suçun tamamlanmasının önlenmesi ve suçun sonuçlarının ortadan kaldırılması faaliyetlerine denir¹⁰². Yukarıda da belirtildiği üzere etkin pişmanlık, suçtan önce ve sonra olmak üzere ikiye ayrılır. *Bayraktar*'a göre, gerçek anlamda etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasından önce meydana gelen pişmanlıktır. Ayrıca, doktrinde, önceki ceza kanununun uygulandığı dönemde yazılmış eserlerde¹⁰³ ve hatta yeni kanun döneminde yazılmış belli eserlerde¹⁰⁴ etkin pişmanlığın tanımı, “*icranın bitmesinden sonra failin neticenin gerçekleşmesine, kendi elinde olan sebeplerle engel olması hali*¹⁰⁵” paralelinde yapılmaktadır.

Yürürlükteki ceza kanununda kabul edilen sisteme göre etkin pişmanlık, suçtan sonra gerçekleşen etkin pişmanlıktır. Bu haliyle kavram, *suçun tamamlanmasından sonra bunun zararlı veya tehlikeli etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için aktif bir çaba içine girmeyi ifade etmektedir*¹⁰⁶.

Burada yeri gelmişken gönüllü vazgeçmeyle etkin pişmanlık ayrımının belirtilmesinde fayda vardır. *Bayraktar*'a göre, gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık arasında nitelik bakımından bir fark söz konusu olmayıp soyut olarak irade ve hareket açısından bunlar

¹⁰² Bayraktar, s. 126; Türk Ceza Kanunu'nun 2001 yılında hazır edilen tasarısında da etkin pişmanlık (m.39), bu geniş anlamıyla kabul edilmiş ve icra hareketlerini bitiren failin suç neticesinin gerçekleşmesine isteyerek engel olması veya meydana gelen neticeyi tamamen ortadan kaldırması halinde eksik teşebbüsün cezasının verilmesi öngörülmüştü. (Demirbaş, s. 404)

¹⁰³ Dönmezer-Erman, s. 451; Önder, s. 406.

¹⁰⁴ Centel- Zafer- Çakmut, s. 482; Demirbaş, s. 403; Aksoy İpekçioğlu, s. 152.

¹⁰⁵ Dönmezer-Erman, s. 451.

¹⁰⁶ Toroslu, s. 198.

aynı niteliklere sahiptirler¹⁰⁷. Bu görüşe göre, gönüllü vazgeçmeyi ve etkin pişmanlığı ayıran yön, suç yolu üzerinde farklı zamanlarda ortaya çıkmalarıdır.

Karşılaştırmalı hukuk incelendiğinde, etkin pişmanlığın, ceza kanunlarında genel bir kural olarak kabul edilmesi ya da kanunların özel maddelerinde düzenlenmesi veya hâkimlerin takdirine bırakılması şeklinde uygulamalara rastlanmaktadır¹⁰⁸. Ayrıca, etkin pişmanlık halinde verilmesi gereken cezanın hafifletilmesi veya tamamen kaldırılması kabul edilebildiği gibi farklı ülkelerde, teşebbüsten dolayı ceza verilmesi yolu benimsenmektedir¹⁰⁹. Yürürlükteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra sadece belli suçlar için cezayı kaldıran ya da cezadan indirim yapan şahsî sebep olarak kabul edilmektedir¹¹⁰.

2.1.4.2.Ceza hukuku mevzuatında uygulanan etkin pişmanlık hükümleri

Etkin pişmanlık, ülkemizde, temel ceza kanununda genel bir kural olarak düzenlenmemiştir. Kanunkoyucu, Türk Ceza Kanunu'nda ve ceza hükmü getiren özel kanunlarda çeşitli suçlar için özel etkin pişmanlık hükümleri getirme yolunu tercih etmiştir.

2.1.4.2.1. Türk ceza kanunu'nda yer alan etkin pişmanlık hükümleri

Türk Ceza Kanunu, belirli suçlar için özel olarak ve doğrudan 'etkin pişmanlık' adı altında hükümler getirmiştir. Kanundaki etkin pişmanlık hükümleri arasında ilgili oldukları suçun cezasına tümüyle muafiyet getirenler olduğu gibi verilecek cezada belirli oranlar dâhilinde indirim getirenler de mevcuttur. Konu kapsamını çok fazla genişletmemek amacıyla bu hükümler arasından örnekler vermekle yetinilecektir.

Kişiyi hürriyetinden mahrum kılma suçunu işleyen bir kişi, bu suç nedeniyle soruşturmaya başlanmadan önce mağdurun şahsına zararı dokunmaksızın, onu kendiliğinden güvenli bir yerde serbest bırakacak olursa verilecek cezanın üçte ikisine kadarı indirilir (m.110).

¹⁰⁷ Bayraktar, s. 125; Centel, bu görüşe karşı çıkmaktadır. Bu konuda bkz.: Centel-Zafer-Çakmut, s. 482, dpn. 101.

¹⁰⁸ Bayraktar, s. 130.

¹⁰⁹ Dönmezer-Erman, s. 451; Demirbaş, s. 404.

¹¹⁰ İçel ve Diğerleri, s.362; Sözüer, s. 240; Özgenç, s. 443.

Hırsızlık suçundan dolayı kovuşturma başladıktan sonra ve fakat hüküm verilmeden önce etkin pişmanlık gösteren kişiye verilecek cezanın yarısı indirilir (m. 168/2).

Uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanan kişi, hakkında bu maddeleri kullanmak için satın almak, kabul etmek veya bulundurmaktan ötürü soruşturma başlatılmadan önce resmi makamlara başvurur ve tedavi ettirilmesini isterse, bu nedenle verilmesi gereken cezaya hükmolunmaz (m. 192/4).

Hükümlü veya tutuklunun, kaçtıktan sonra etkin pişmanlık göstererek kendiliğinden teslim olması halinde, kaçtığı ve teslim olduğu günler arasındaki süreler dikkate alınarak verilecek ceza altıda beş ve altıda bir oranları arasında indirilir (m. 293).

Verilen bu örneklerle birlikte Türk Ceza Kanunu'ndaki özel etkin pişmanlık hükmü getiren maddeler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 1: Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Etkin Pişmanlık Hükümleri

Suç Konusu	İlgili Madde
Organ ve doku ticareti	91, 93
Kişiyi hürriyetinden yoksun kılma	109, 110
Hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, karşılıksız yararlanma, yağma	168
Kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmak	191, 192
Para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlar	200, 201
Suç işlemek amacıyla örgüt kurma	220, 221
Banka veya kredi kartlarının kötüye kullanılması	245
Zimmet	247, 248
Rüşvet	252, 254
Başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin kullanılması	268, 269
Yalan tanıklık	272, 274
Hükümlü veya tutuklunun kaçması	292, 293

2.1.4.2.2. Özel kanunlarda yer alan etkin pişmanlık hükümleri

Etkin pişmanlık hükümleri sadece temel ceza kanununda yer almamaktadır. Mevzuatta yürürlükte olan ve daha önce yürürlükten kalkmış ceza hükümleri getiren özel kanunlarda da bu türden hükümlere rastlanmaktadır. Bu konuda öne çıkan belli başlı kanun örnekleri aşağıda belirtilmektedir.

2.1.4.2.2.1. Kaçakçılıkla mücadele kanunu¹¹¹

Kaçakçılık fiilleri ve yaptırımlarıyla kaçakçılığı izleme, önleme ve araştırma usullerini esaslarını belirlemek amacıyla çıkarılan bu kanun beşinci maddesinde etkin pişmanlık hükmü getirmektedir. Madde gerekçesinde bu hükmün, yürürlükteki ceza kanununun etkin pişmanlık konusundaki düzenlemelerine uygun olarak tanzim edildiği açıkça belirtilmiştir¹¹².

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, yürürlüğe girme tarihi bakımından yakın zamanda çıkarılmış gözükse de aslında uzunca süren bir uygulamanın birikimidir. Zira bu kanuna zemin hazırlayan, aynı amaca hizmet eden ve birbiri ardına uygulanan iki mülga kanun daha mevcuttur. Bunlardan ilki yine aynı adı taşıyan bir kanun¹¹³ ve diğeryse “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun¹¹⁴” olarak ifade edilebilir. Bu kanunların her ikisinde de etkin pişmanlık hükmüne yer verilmiştir¹¹⁵.

¹¹¹ 21.03.2007 kabul tarihli 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31.03.2007 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 26479).

¹¹² **Madde 5-** (1) 3 üncü maddede tanımlanan suçlardan veya kabahatlerden birine iştirak etmiş olan kişi; resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce, fiili, diğer failleri ve kaçak eşyanın saklandığı yerleri merciine haber verirse, verilen bilginin faillerin yakalanmasını veya kaçak eşyanın ele geçirilmesini sağlaması halinde cezalandırılmaz. Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden kişiye verilecek ceza üçte iki oranında indirilir.

(2) Yedinci fıkrası hariç, 3 üncü maddede tanımlanan suçlardan birini işlemiş olan kişi, etkin pişmanlık göstererek, soruşturma evresi sona erinceye kadar suç konusu eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı kadar parayı Devlet Hazinesine ödediği takdirde, hakkında bu Kanunda tanımlanan kaçakçılık suçlarından dolayı verilecek ceza yarı oranında indirilir. Bu fıkra hükmü, mükerrerler hakkında veya suçun bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde uygulanmaz.

¹¹³ 10.07.2003 kabul tarihli 4926 sayılı *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, 19.07.2003 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 25173). 5607 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır (m. 25).

¹¹⁴ 07.01.1932 kabul tarihli 1918 sayılı *Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun*, 12.01.1932 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 2000). 4926 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır (m. 38).

¹¹⁵ 4926 sayılı kanundaki etkin pişmanlık hükmü, büyük oranda, mülga ettiği kanundaki ilgili hükmün dil olarak sadeleştirilmiş halinden ibarettir. İlgili hüküm, kanunda 10. maddede yer almaktadır:

“**Madde 10-** Bu kanunda yazılı kaçakçılık suçlarından herhangi birine katılmış kişi, haber alınmadan evvel suçu, faillerini ve eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri kaçakçılığı önleme, izleme ve soruşturmakla yükümlü memurlara haber verirse fiiline karşılık gelen cezadan kurtulur ve muhbir ikramiyesini hak eder. Haber alındıktan sonra fiilin bütünüyle ortaya çıkmasına hizmet ve yardım eden suç ortaklarının cezası yarıya indirilir. Suç konusu fiili planlayanlar, düzenleyenler veya yönetenler, birinci fıkrada belirtilen ikramiyeye ilişkin hükümden yararlanamaz.”

1918 sayılı kanunda yer alan etkin pişmanlık hükmü ise 49. maddede düzenlenir:

“**Madde 49-** Bu kanunda yazılı kaçakçılık suçlarından birine iştirak etmiş olan bir şahıs hükümet memurlarınca haber alınmadan evvel gelipte kaçakçılığı ve fiillerini ve kaçak eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri kaçakçılığı men ve takip ve tahkik ile mükellef memurlara haber verirse fiiline terettüp eden cezadan muaftır ve muhbir ikramiyesine müstahaktır. Haber alındıktan sonra fiilin etrafiyle meydana çıkmasına hizmet ve yardım eden şeriklerin cezası yarısına indirilir.

Müretteple memurlar ihbar ve müsadere ikramiyelerinden müstefit olamazlar.”

2.1.4.2.2.2. *Askeri ceza kanunu*¹¹⁶

Askeri cezalarla ilgili özel hükümler getiren bu kanun, temel ceza kanununun genel bir kanun olduğunu, aksine bir hüküm taşımadığı sürece Türk Ceza Kanunu hükümlerinin bu kanun kapsamında da geçerli olduğunu açıkça ifade etmektedir (m. 1). Bu kanunda da fesat suçu ve cezasını ilgilendiren bir etkin pişmanlık hükmü düzenlenmektedir (m.97-99). “Fesadı Haber Verenlerin Cezadan Kurtulması” başlığını taşıyan hükme göre, birden fazla askerin üstlerine karşı hep birlikte itaatsizlik, mukavemet veya fiilen saldırmak için ittifak etmeleri, anlaşmaları fesat suçu olarak tarif edilmiş ve ardından bu suçu haber verenlerin cezadan kurtulmalarına imkân sağlayan hüküm getirilmiştir. Şöyle ki fesat için ittifak edenlerden biri, bu konuda başka bir yoldan bilgi, malumat alınmadan fesada engel olunabilecek bir hal ve zamanda durumu haber vermesi halinde cezadan kurtulur (m.99).

2.1.4.2.2.3. *Bankacılık kanunu*¹¹⁷

Finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına dair usul ve esasları belirleyen Bankacılık Kanunu da zimmet suçuna ilişkin bir etkin pişmanlık hükmü içermektedir (m. 160/4-5). Temel ceza kanunu, zimmet suçunda etkin pişmanlık hükmü getirmesine rağmen (m. 248/2) kanunkoyucu bankacılık alanına verdiği önemin bir gereği olarak ilgili kanunda da etkin pişmanlık hükmü getirmeyi takdir etmiştir. Görevi nedeniyle zilyetliği kendisine devredilen veya koruma ve gözetmekle yükümlü olunan para veya para yerine geçen evrak veya senetleri veya diğer malları kendisinin ya da başkasının zimmetine geçiren banka yöneticileri ve çalışanları kanundaki şartlara uygun hareket ettikleri takdirde alacakları zimmet cezası indirilir. Buna göre zimmete geçirilen değerlerin aynen iade edilmesi veya uğranılan zararın tamamen tazmin edilmesi, soruşturma başlamadan önce gerçekleşirse verilecek ceza üçte iki oranında, kovuşturma başlamadan önce gönüllü olarak gerçekleşirse üçte bir oranında indirilir¹¹⁸.

¹¹⁶ 22.05.1930 kabul tarihli 1632 sayılı *Askeri Ceza Kanunu*, 15.06.1930 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 1520); Bu konuda bkz.: Vasfi Raşit Seviğ, “Askeri Ceza Kanunu”, **AÜHF**, 1953, C. X, S.1-4, s. 92-122.

¹¹⁷ 19.10.2005 kabul tarihli 5411 sayılı *Bankacılık Kanunu*, 01.11.2005 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: mükerrer 25983)

¹¹⁸ Bu konuda bkz.: Adem Sözüer, “Yeni Bankacılık Kanunu’nda Suçlar ve Yaptırımlar”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Aralık 2005, S. 5, s. 185, 186.

2.1.4.2.2.4. Diğer kanunlar

Kamuoyunda daha çok pişmanlık yasası olarak bilinen 3419 sayılı Kanun¹¹⁹, terörle mücadele etmek amacıyla çıkarılan kanunlardan biridir. Bu kanunda da etkin pişmanlık haline sonuç getiren bir düzenleme vardır. Kanunda belirtilen şartları haiz olup da terör örgütü hakkında itirafçı sıfatıyla bilgi veren faillerin, hiç ceza almamaları ya da cezalarında indirim yapılması yönünde hüküm içermektedir.

Benzer şekilde, suç işlemek üzere örgüt kuranlara, bunları yönetenlere, örgüt adına faaliyette bulunanlara, örgüt için bilerek hizmet yüklenenlere karşı daha etkin bir mücadele vermeyi amaçlayan 4422 sayılı Kanun¹²⁰ kapsamında da etkin pişmanlık başlığını taşıyan bir hüküm vardır (m. 14).

Bu başlık altında örnek verilebilecek diğer bir kanun da Toplum Kazandırma Kanunu'dur¹²¹. Siyasi ve ideolojik amaçla suç işlemek üzere kurulan terör örgütlerine mensup olanların, topluma yeniden kazandırılmasını hedefleyen bu kanun, belirlenen şartları taşıyan failler hakkında etkin pişmanlık hükmü getirmektedir (m. 4).

2.1.4.2.2.5. Rekabet hukukunda pişmanlık uygulaması

Rekabet hukuku alanında kartellerle mücadele araçlarından biri de pişmanlık programlarının uygulanmasıdır. Uygulama, temel olarak, bir kartel oluşumu içinde olduğu halde bu kartelin varlığını Rekabet Kurumu'na haber veren teşebbüslerin ya tamamıyla ceza almamalarını ya da cezadan indirim yapılmasını sağlamaktadır. Bu uygulamanın ülkemizdeki dayanağını Rekabet Kanunu (m. 16, 27)¹²² ve buna bağlı olarak çıkarılan Pişmanlık Yönetmeliği¹²³ oluşturmaktadır.

¹¹⁹ 25.03.1988 kabul tarihli 3419 sayılı "Bazı Suç Failleri Hakkında Uygulanacak Hükümlere Dair Kanun" 30.03.1988 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 19770). Kanunun uygulanma süresi 1990, 1992, 1995 ve son olarak 2000 yılında olmak üzere dört defa uzatılmıştır. 4959 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

¹²⁰ 30.07.1999 kabul tarihli 4422 sayılı *Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanunu*, 01.08.1999 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 23773). Bu kanun, 31.03.2003 tarihinde yayımlanan 23.03.2005 kabul tarihli "Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (m. 18)" ile yürürlükten kaldırılmıştır (R.G. Sayı: 25772).

¹²¹ 29.07.2003 kabul tarihli 4959 sayılı "Toplum Kazandırma Kanunu" 06.08.2003 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 25191).

¹²² 07.12.1994 kabul tarihli 4054 sayılı *Rekabetin Korunması Hakkında Kanun*, 13.12.1994 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 22140).

¹²³ "Kartellerin Ortaya Çıkarılması Amacıyla Aktif İşbirliği Yapılmasına Dair Yönetmelik", 15.02.2009 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 27142).

Ülkemizde mazisi çok eski olmayan bu program¹²⁴, kapsamında değişik uygulamalar olsa da başta OECD ülkeleri olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde yoğun rağbet görmekte ve etkin bir şekilde uygulanmaktadır¹²⁵.

2.1.5. ‘Pişmanlık ve İslah’ kurumunun hukukî niteliğinin belirlenmesi

Pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuk sistemi içindeki yerini ve dolayısıyla hukuki niteliğini tam anlamıyla tayin edebilmek için belirli tespitler yaparak adım adım ilerlemenin daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

1. Tespit: “Kanunda ve doktrinde kurumun ele alınışı”

Pişmanlık ve ıslah, vergi hukukunun konularına göre yapılan ayrımında vergi ceza hukuku kapsamında kabul edilmektedir¹²⁶. Bu tespit, hem düzenlemenin getirildiği kanun sistematüğinde hem de doktrinde açıkça ifadesini bulmaktadır.

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu, toplam beş kitabın bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Bu kitaplar sırasıyla vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme, ceza hükümleri ve nihayetinde vergi davaları başlıklarını taşımaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise *dördüncü kitap* içerisinde, yani *ceza hükümleri* kitabında yer almaktadır. Ceza hükümleri kitabı da kendi içinde üç kısma ayrılır: (1) genel esaslar, (2) vergi cezaları, (3) vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması. Bu kısımlar içinde pişmanlık ve ıslah, sonuncu kısımdadır. Bu tablodan anlaşılan odur ki kanunkoyucu, gayet açık ve şüpheye mahal bırakmayacak bir şekilde pişmanlık ve ıslah kurumunu, ceza hükümleri arasında vergi cezasını kaldıran bir sebep olarak görmektedir¹²⁷.

¹²⁴ “Sinyalizasyon kararı” olarak da bilinen ilk pişmanlık uygulaması kararı, trafik sinyalizasyon pazarında çalışan dokuz teşebbüs hakkında yürütülen soruşturma sonrasında 27.03.2008 tarihini taşıyan Rekabet Kurulu kararında verilmiştir. (Rekabet Kurumu, 17.04.2008 tarihli basın duyurusu)

¹²⁵ Burada kapsamı fazla genişletmemek için belirli kaynaklara atıf yapmakla yetinilecektir. Ülkemizde pişmanlık programları konusunda (bu eserin yazıldığı tarih itibarıyla) kısıtlı kaynak olmasına karşılık yabancı literatürde zengin bir kaynak birikiminin olduğunu önemle belirtelim. Dünyadaki uygulamaları da içeren daha detaylı bilgi için bkz.: Pelin Uyanık, “Pişmanlık Programları”, **Rekabet Dergisi**, 2002, S. 10, s. 32-50; Şenol Kocaer, **Kartellerle Mücadelede Pişmanlık Programlarının Uygulanması**, Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezi, Ankara 2005; H.Gökşin Kekevi, “Pişmanlık Programları: Muharebeyi Kaybetmek, Savaşı Kazanmak”, **Rekabet Dergisi**, 2008, S. 34, s. 3-49.

¹²⁶ Konularına göre vergi hukukunun diğer alt dalları, vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukukudur. Bu ayrıma bir de uluslararası vergi hukuku ilave edilebilir. (Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 7; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 72)

¹²⁷ Aynı şekilde Alman Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen benzer nitelikteki “kendini ihbar” kurumu da vergi cezalarıyla ilgili hükümlerin bir araya toplandığı sekizinci kısmın ilk bölümünde yer almaktadır.

Vergi hukuku doktrinde de pişmanlık ve ıslahı inceleyen ve anlatan eserlerde, bu kurumu kapsamına alan üst başlıklarda kullanılan ifade örnekleri şu şekildedir:

- vergi cezalarını sona erdiren ve kaldıran sebepler¹²⁸
- vergi cezalarını sona erdiren sebepler¹²⁹
- cezaların ödenmesi ve kalkması¹³⁰
- vergi cezalarının sona ermesi¹³¹
- cezayı etkileyen veya sona erdiren haller¹³²
- cezanın kesilmediği ve azaldığı durumlar¹³³

Kanunkoyucunun iradesiyle örtüşür şekilde, doktrinde de bu kurumun, vergi cezalarını kaldıran sebepler arasında yer aldığı baskın bir görüş olarak karşımızdadır.

2. Tespit: “Kurumu düzenleyen kanun metni”

Pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenleyen madde üzerine de tespitler yapmak gerekir. Madde metninde “vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler” ve bunların şerikleri için, belli şartların yerine getirilmesi halinde, bu cezanın kesilmeyeceği teminat altına alınmaktadır. Hatta sadece bu ceza değil, bu nitelikteki fiiller, vergi kaçakçılığı cezasını gerektiriyor olsa dahi 371. madde şartlarına uyulduğu sürece yine de mükellefe ceza verilmeyecektir (VUK m. 359). “Fiilleri işleyen” ibaresinden de ortada kanundaki tanımına uygun ve tamamlanmış bir fiilin olduğu anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle, fail, ilgili makama, “işlemiş olduğu” bir fiili, bildirmektedir¹³⁴. Örneklendirme konuyu daha anlaşılır hale getirecektir. Mükellefin kanunda belirlenen zaman diliminde beyannamesini vermemesiyle birlikte vergi tahakkuk ettirilmemiş olur. Süresinden sonra verdiğinde ise bu sefer geç tahakkuk ettirilmiş olur. Her iki halde de vergi ziyai

(AO, Achter Teil: *Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren*, Erster Abschnitt: *Strafvorschriften, § 371 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung*)

¹²⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 218 vd.

¹²⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 515.

¹³⁰ Saban, s. 258.

¹³¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Üçüncü Baskı, Afyonkarahisar: Meta Basım, 2008, s. 201.

¹³² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Dördüncü Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008, s. 310.

¹³³ Bilici, s. 97.

¹³⁴ Burada tamamlanmış bir fiil olduğu yönünde görüş için bkz. Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s. 81; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İkinci Bası, İzmir: D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 16; Bayraklı, Ceza, s. 134; Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: EİTİA Yayınları, 1979, s. 202; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 173.

gerçekleşmiştir. Geç tahakkuk ettirilmesi bu cezanın uygulanmasına engel olamaz (VUK m. 341/3). Kanunda vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde, mutlaka vergi ziyayının oluşması gerektiği yönünde bir kural konulmadığı için aslında pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulama kapsamı mükellef lehine genişletilmiş olmaktadır.

3. Tespit: “Dışa yansıyan iradeye bağlanan sonuç”

Mükellef, kanunda tanımlanan fiili işlemek suretiyle karşılığında verilecek cezaya müstahak bir duruma gelmiştir. Buna karşılık ilgili makama keyfiyeti bildiren bir beyanda bulunmak ve belirlenen şartları yerine getirmek suretiyle kendisine ceza verilmeyeceği kanunda ifade edilmektedir.

Madde başlığında geçen pişmanlık ibaresi ve kanuna aykırı hareketlerin kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesi, burada failin iç dünyasına ait (durumu ıslaha yönelik) irade izharına hukukî bir sonuç bağlandığını açıkça göstermektedir.

Kanunkoyucunun bu iradenin açıklanacağı makamı takdir etme noktasında serbestliğe sahip olduğu bilinmektedir. Bu hükmün, bir ceza hukuku kuralı olma niteliğinin belirlenmesinde, iradenin yöneldiği makamdan ziyade failin iç dünyasında şekillenen düşüncesini pişmanlık beyanıyla dışarıya çıkarması esas alınmıştır. Buradaki makamın, idari ya da yargısal bir makam olmasına göre 371. madde hükmünün, bir ceza hukuku kuralı olmayacağı tezinden hareket etmek hatalı sonuçlar doğuracaktır¹³⁵.

Bu görüşü daha da somutlaştırmak için savcılık örneği üzerinden gidelim. Savcılık, hâkimlikle aynı kanunda düzenlenmiş olmasına rağmen idarî mekanizmaya dâhildir. Savcılar da iddia makamında, idarî nitelikte bir görev ifa eder¹³⁶. Ceza yargılaması süjesi olarak iddia faaliyetini yürüten savcının yaptığı iş, yürütme erkinin içinde ele

¹³⁵ Pişmanlık ve ıslahın ceza hukuku kurallarıyla açıklanmasına, hatta faal nedamet ve ön ödeme gibi kurumlarla karşılaştırılmasına imkân dahi bulunmadığını savunan bir görüş, bunun gerekçesi olarak, ceza hukuku kurallarının yargı erkinin ilgi ve görev alanına girdiğini, pişmanlık ve ıslahın ise bu kapsama girmeyip tamamıyla idari aşamada kaldığını göstermektedir. (Katılmadığımız bu görüş için bkz.: Hakan Ay- Ömer Çakıcı, “Pişmanlık ve Islah-I”, **Maliye Postası**, 15 Haziran 2002, Y. 23, S.523, s. 55.)

¹³⁶ Nevzat Toroslu- Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları, 2008, s.114; Savcılığın yürütme yargı erkleri arasındaki yeri hakkında çeşitli görüşler için bkz.: Selahattin Keyman, **Ceza Muhakemesinde Savcılık**, Ankara: Sevinç Matbaacılık, 1970, s. 69 vd.

alınır¹³⁷. Zaten yargılama makamları hâkimlik ve mahkeme olarak sayılmakta hatta bu kabul, anayasada da “...yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez (m.138 ve ayrıca bkz. m. 145)” şeklinde dolaylı olarak ifade edilmektedir. Savcının yaptığı faaliyet ise uyuşmazlık çözümü hakkında karar vermek olmadığı için nitelik olarak yargılama faaliyeti olarak da değerlendirilemez¹³⁸.

Savcılık makamının idarî görev ifa etmesine rağmen özel ceza muhakemeleri arasında gösterilen uzlaşma ve önödeme kurumları için yetkili olması, bu konuda emsal teşkil edebilir (TCK m. 73/8, 75). Etkin pişmanlık için bahsi geçen düşüncenin doğru olduğunu kabul edersek o takdirde bu kurumları da yargı erki kapsamında mütalaa etmemiz mümkün olmayacaktı. Ancak yargılama yapılmaksızın karar verilebilen bu kurumların uygulamasında savcının da söz sahibi olmasının, bunları, ceza hukuku kapsamı dışına çıkarmadığını görmekteyiz.

Uzlaşma ve önödeme örnekleri, bir kenara konulsa ve göz ardı edilse dahi, etkin pişmanlık hakkında karar vermede sadece mahkemelerin ve hâkimlerin yetki sahibi olmadıkları gerçeği yine de önümüzdedir. Bu konuda Ceza Muhakemesi Kanunu¹³⁹ açık bir düzenleme getirmektedir. Buna göre, cumhuriyet savcısı, (şahsî cezasızlık sebeplerinde olduğu gibi) cezanın ortadan kaldırılmasını gerektiren şahsî bir sebep olarak etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını gerektiren koşulların varlığını tespit ederse kamu davasını açmayabilir (m.171). Şayet, etkin pişmanlığa dair kararların sadece mahkeme ya da hâkim tarafından verilebileceği mutlak bu kural olsaydı o zaman bu kanun maddesinin varlığı nasıl ve neyle izah edilebilirdi?

4. Tespit: “Çeşitli etkin pişmanlık hükümleriyle karşılaştırma”

Hükümde mükellefin, kanuna aykırı hareketlerini, vergi idaresine bu konuda bir ihbar yapılmadan önce, kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerde ise bunların işlendiğinin

¹³⁷ Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, Onuncu Bası, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2004, s. 212, 216; Nur Centel-Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Dördüncü Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 108, 109; Keyman, Savcılık, s. 72.

¹³⁸ Türk Ceza Kanunu’nda (m.6) ‘yargı görevi yapan’ ifadesinin kapsamına cumhuriyet savcılarının ve avukatların da dâhil edilmesi bu anlamda doğru bir düzenleme olarak düşünülemez. (Bu konuda bkz.: Centel-Zafer, s. 108.)

¹³⁹ 04.12.2004 kabul tarihli 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17.12.2004 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 25673)

tespitinden önce (...) kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir. Benzer şekilde, diğer etkin pişmanlık hükümlerinde de bu türden şartların getirildiğini görmekteyiz:

“...resmi makamlar tarafından haber alınmadan önce durumu merciine haber vererek...(TCK m. 93)”

“...suç nedeniyle soruşturmaya başlanmadan önce (...) serbest bırakacak olursa... (TCK m. 110)”

“...resmî makamlar tarafından haber alınmadan önce (...) merciine haber verirse... (TCK m. 192/1)”

“Kovuşturma başlamadan önce... (Bankacılık Kanunu m. 160/5)”¹⁴⁰

Etkin pişmanlıkta genel olarak aranılan, “*failin zararlı veya tehlikeli etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için aktif bir çaba içine girme*” şartı, pişmanlık ve ıslah için de geçerlidir. Hükümden yararlanabilmek için sadece pişmanlık beyannamesinin verilmesi yeterli kabul edilmemiştir. Buna ilaveten hükümden yararlanmak isteyenlerden, kanunda verilen on beş gün süre zarfında, hiç verilmemiş olan beyannamelerin tevdi edilmesi, eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması/düzeltilmesi, ödenmeyen vergilerin ve (varsa) ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler için hesaplanacak pişmanlık zammının ödenmesi istenmektedir. Diğer etkin pişmanlık hükümlerinde de benzer şekilde failin durumun gerektirdiği aktif bir çaba içine girmesi istenmektedir:

“...rüşvet konusu şeyi soruşturmaya yetkili makamlara aynen teslim etmesi halinde...(TCK m. 254/1)”

“...gerçeğin söylenmesi halinde...(TCK m. 274/1)”

“...suçluların yakalanmasını kolaylaştırır... (TCK m. 93/1)”

¹⁴⁰ Burada karşılaştırmalı hukuktan Alman Ceza Kanunu (StGB) içerisindeki kundaklama suçuna ilişkin etkin pişmanlık hükmü örnek olarak gösterilebilir:

“...önemli bir zarar doğmadan evvel...” (m. 306e/1)

“... failin katkısı olmadan, önemli bir zarar doğmadan evvel...” (m. 306e/3) (Feridun Yenisey- Gottfried Plagemann, **Alman Ceza Kanunu** (StGB), Birinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım 2009, s. 391-392)

“...fesadın fiile çıkmasına mümanaat mümkün olacak hal ve zamanda haber verirse...(Askeri Ceza Kanunu m. 99)”

“...suçu, faillerini ve eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri (...) haber verirse...(Kaçaklıkla Mücadele Kanunu m. 10)”¹⁴¹

5. Tespit: “Etkin pişmanlığa bağlanan sonuçlarla karşılaştırma”

Ülkemizde kabul edilen sistemde etkin pişmanlık hallerinde ya ceza muafiyeti tanınmakta ya da bu haller cezadan indirim sebebi sayılmaktadır. Vergi Usul Kanunu da bu açıdan düşünülürse pişmanlık ve ıslahın kapsamındaki cezalar bakımından şahsî bir ceza muafiyeti getirildiği (vergi ziyayı cezası kesilmediği, vergi kaçakçılığıyla ilgili 359. maddenin uygulanmadığı) görülmektedir. Bu aynı zamanda, pişmanlık ve ıslahın vergi cezalarını kaldıran sebeplerden biri olmasına uygun düşen bir tespittir.

6. Tespit: “Gönüllü vazgeçmeyle karşılaştırma”

Pişmanlık ve ıslah kurumunun, ceza kanununda düzenlenen gönüllü vazgeçme hali (TCK m. 36) olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Buraya kadar yapılan tespitler ışığında 371. madde hükmünde bir gönüllü vazgeçme hali olduğu kanaatinde değiliz. Zira yürürlükte olan şekliyle gönüllü vazgeçmede, failin, icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçmesi, suçu tamamlamaması ve neticenin gerçekleşmesini önlemesi halleri düzenlenmektedir. Pişmanlık ve ıslah ise kanuna aykırı olarak yapılan ve tamamlanmış hareketlerin, failleri (ve varsa şerikleri) tarafından haber verilmesini düzenlemektedir. Yani, burada kanuni tipe uygun olarak vergi ziyayı cezasını gerektiren bir hareket gerçekleşmiş, vergi kaybı doğmuştur¹⁴². Dolayısıyla suç yolunun en ileri noktasında düşünülürse, neticenin gerçekleşmesini önlemeye çabalamak için dahi çok geçtir. Burada 371. maddeden yararlanma durumunda olan failin yaptıkları, fiilinin zararlı veya tehlikeli etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için aktif bir çaba içine girme

¹⁴¹ Alman Ceza Kanunu’ndaki benzer örnekleri sıralayabiliriz:

“...failin yangını gönüllü olarak kendisinin söndürmesi durumunda...” (m. 306e/1)

“...icra hareketlerine devam etmekten gönüllü olarak vazgeçer veya tehlikeyi sair şekilde bertaraf ederse...”(m. 320/1) (Yenisey-Plagemann, s. 391 ve 416)

¹⁴² Erman, Vergi Suçları, s. 21; Hızlı, s. 81; Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Birinci Baskı, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s. 317.

durumunu ifade eder¹⁴³. Pişmanlık ve ıslahın, bir suçun, hukuka aykırı bir fiilin varlığı karşısında bir ceza muafiyeti getirdiğinden bahsedilmesi de bu görüşü destekleyen bir veri olarak elimizde durmaktadır¹⁴⁴.

Doktrinde pişmanlık ve ıslahın gönüllü vazgeçmenin vergi ceza hukukundaki bir örneği olduğu da ifade edilmektedir¹⁴⁵. Ancak bu görüşün, gönüllü vazgeçmenin TCK m. 36'da belirlenen esaslarına uymayacak şekilde izah edildiğini, dolayısıyla kendi içinde bir tutarlılık göstermediğini belirtmek gerekmektedir. Kavram ifade edilirken öncelikle icra hareketlerinden vazgeçmeyle suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önleme, gönüllü vazgeçme hali olarak belirtilmektedir. Buna karşılık, pişmanlık ve ıslahtan söz edilirken failin, vergi ziyayı suçunu işlemiş olduğu, burada neticenin gerçekleştiği, suçun gerçekleşmiş olmasına rağmen failin, durumu idareye beyan etmesiyle beraber gönüllü vazgeçmeye benzer bir sonucun gerçekleştiği savunulmaktadır. Suç neticesinin gerçekleşmesi halinde, bu durumun bir gönüllü vazgeçme hali olmaktan çıkıp etkin pişmanlık kapsamında değerlendirileceği ise yukarıda izah edilmişti. Bu gerekçeyle bahsi geçen görüşe katılmadığımızı ifade etmeliyiz.

7. Tespit: “Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması”

Uzun sayılabilecek bir sürecin sonunda ülkemizde suçlarla daha etkili mücadele etme ve ceza mahkemelerinin işyükünü azaltma gibi gayelerle kabahatlerin ceza kanunundan çıkarılması sağlanmıştır¹⁴⁶. Kabahatlerin, temel ceza kanunundan çıkarılması ve ayrı bir

¹⁴³ Burada yeri gelmişken etkin pişmanlığın, suç tamamlandıktan sonra cezayı kaldıran ya da cezadan indirim yapan bir sebep olarak kabul edildiğini hatırlatalım. Bir başka ifadeyle etkin pişmanlık sadece cezada indirim sebebi ya da sadece cezadan muafiyet sebebi olabilir şeklinde bir kural bulunmamaktadır. Etkin pişmanlığa bağlanan sonuçlar bunu uygulayan ülkelerin kendi tercihlerine göre şekillenmektedir. Türk ceza hukukunda getirilen etkin pişmanlık hükümleri incelendiğinde her ikisinin de geçerli olduğu görülmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükmünün cezayı ortadan kaldıran bir sebep olduğu ve cezayı hafifletmediği gerekçesiyle 371. maddenin etkin pişmanlıktan farklılık arz ettiğini savunan görüşün burada ifade edilenlerle örtüşmediğini ifade etmeliyiz. (Bu görüş hakkında bkz.: Şenyüz, Vergi Ceza, s. 173.)

¹⁴⁴ Osman S. Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İkinci Bası, İstanbul: Yaylacık Matbaası, 1983, s. 409.

¹⁴⁵ Bayraklı, Ceza, s. 130, 134.

¹⁴⁶ Kabahatlerle ilgili bu eğilim hakkında daha detaylı bilgi için bkz.: Köksal Bayraktar, “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, **İÜHF**, 1984, C.50, S. 1-4, s. 198 vd.; Kayıhan İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İÜHF**, 1984, C. 50, S. 1-4, s. 117 vd.; Fatih S. Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1995, s. 13 vd.

kabahatler kanununda toplanmış olmasının aslında izlenen suç politikasının bir gereği olarak yapıldığı kanun gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir¹⁴⁷. Bu değişiklik, Kabahatler Kanunu'nda yer almasalar da vergi ziyayı doğuran fiillerin hukukî durumunu etkilemiş ve bunların ceza hukuku anlamında suç olarak kabul edilmesine imkân kalmamıştır¹⁴⁸. Kanunkoyucu da bunu bir eksiklik ve ihtiyaç kabul ederek Vergi Usul Kanunu'nda gerekli uyum düzenlemelerini yapmış ve böylelikle vergi suçu ve kabahati ayrımını netleştirmiştir¹⁴⁹. Bu noktada, Kabahatler Kanunu'nun varlığı, pişmanlık ve ıslahın vergi ziyayı cezaları için bir etkin pişmanlık hükmü olmasını etkiler mi sorusu akla gelebilir. Adı geçen kanunda kabul edilen esaslar çerçevesinde pişmanlık ve ıslah için yapılan nitelendirmenin yine değişmeyeceği kanaatindeyiz. Zira bu kanun, suça teşebbüs ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da aynı şekilde kabul etmiştir (m. 13). Bu demek oluyor ki temel ceza kanununda etkin pişmanlıkla ilgili kabul edilen sisteme, idarenin uyguladığı yaptırımlar açısından da karşıt bir düzenleme ya da kısıtlama getirilmemiş, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki dönem ve sonraki dönem arasında herhangi bir farklılık oluşmamıştır. Buna göre, ceza hukuku anlamında suç kategorisinde olan vergi kaçakçılığı fiillerinde olduğu gibi idarenin vergi ziyayı cezası verdiği fiiller için de pişmanlık ve ıslah kurumu, özel bir etkin pişmanlık hükmü olarak varlığını sürdürmektedir¹⁵⁰.

8. Tespit: “Ceza verilmemesini savunan teoriler”

Kanunkoyucunun, Vergi Usul Kanunu'nu çıkarırken (gerekçesine de yansıyan) günümüzde dahi gayet ileri sayılabilecek düşüncelerle hareket ettiği anlaşılmaktadır. Vergi cezalarının gelir sağlama amacıyla değil de vergi kanunlarının doğru tatbikini sağlamak üzere getirildiği, sert ceza hükümlerinin mükelleflerde vergi isterisi (alerjisi)

¹⁴⁷ Bu konuda bkz.: Kabahatler Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi (Erdener Yurtcan, **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2005, s.64.)

¹⁴⁸ Kabahatler Kanunu, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığı kabahat olarak nitelendirmektedir (m.2). İdari birer yaptırım olan vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarının Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinden etkilenmedikleri söylenemez. Çünkü bu kanunda, kanun yoluna ilişkin hükümler dışındaki diğer genel hükümlerin, tüm idari para cezaları bakımından geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır (m.3).

¹⁴⁹ 23.01.2008 kabul tarihli 5728 sayılı “*Türk Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” 08.02.2008 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 26781).

¹⁵⁰ Bu konuda ayrıca bkz.: Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Birinci Bası, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2010, s. 448-449.

oluşturduğu, mükellefe verilen parasal vergi cezalarının vergiye direncini arttırabileceği, mükellefin içinde bulunduğu subjektif şartların göz ardı edilemeyeceği gerekçeleriyle getirilen kurumlardan birinin pişmanlık ve ıslah olduğu açıklanmaktadır¹⁵¹. Danıştay'ın verdiği ve sıkça zikredilen bir kararda, pişmanlık ve ıslah kurumunun amaçları gerekçede belirtilenlere paralel şekilde, kanunun sert hükümleri karşısında mükellefi güçlük içinde ve yardımsız bırakmamak, belirli bir hoşgörü içerisinde hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, mükellefin vergiye karşı olan direncini kırmak, vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak şeklinde sıralanmaktadır¹⁵². Görüldüğü üzere, mükellefin ceza almamasına hizmet eden bu kurumla birden çok amaca hizmet edilmek istenmektedir.

Etkin pişmanlıktan yararlanan bir failin ceza almamasını savunan teoriler, pişmanlık ve ıslahın amaçlarıyla birlikte değerlendirildiğinde örtüşen noktaların varlığı dikkat çekmektedir. Bu teoriler ayrıntılı bir şekilde, hem hukukî hem de ceza siyaseti açısından olmak üzere ikili bir ayrımla yukarda incelenmişti. Bu teoriler ve kurumun amaçları birlikte düşünüldüğünde, kanaatimizce pişmanlık ve ıslah, ceza siyaseti teorilerine daha yakın durmaktadır. Varoluş amaçları göz önünde tutularak, konunun, hukukî temellerle açıklanmak yerine, daha çok vergi sistemi içinde uyulması gereken ceza siyaseti temellerine dayandırılmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır. Burada, kötü kastın iptal edilmesi veya hukukî bir unsurun eksik olması gibi hukukî bir gerekçeden ziyade, suçun zararlı neticelerini ortadan kaldırmayı teşvik eden bir anlayışla şahsî bir cezasızlık sebebi getirilmektedir. Pişmanlık ve ıslah, vergi düzenine aykırı hareketler sebebiyle cezalandırmaktan ziyade ödüllendirmek yolunun tercih edildiği bir anlayışın ürünüdür. Böylelikle devlet, sessiz sedasız bir şekilde, özellikle mükellef aleyhine daha vahim sonuçların doğmasına set çekmekte, böylelikle de vergi düzenine itaati korumuş olmaktadır.

9. Tespit: “Danıştay’ın 371. madde hükmüne dair görüşü”

Vergi davaları neticesindeki süreçte Danıştay’ın verdiği kararlarda da pişmanlık ve ıslah hakkında açık ve net tespitler yapıldığı görülmektedir:

¹⁵¹ Bu konuda pişmanlık ve ıslah kurumunun tarihsel gelişiminin anlatıldığı ikinci bölüme bakınız.

¹⁵² Danıştay 7. D., E. 1166, K. 2023, T. 25.11.1970 (Danıştay Dergisi, 1971, S. 3, s. 418-420); Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İkinci Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 253.

“Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu *bu durum*, *Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen "faal nedamet hali"nden başka birşey değildir*¹⁵³.”

Ara Değerlendirme

Pişmanlık ve ıslah kurumunun hukukî niteliği hakkında sıralanan tüm bu tespitler doğrultusunda bu bölümü bitirebiliriz. Son tahlil olarak, pişmanlık ve ıslah düzenlemesini getiren VUK m.371 hükmünün, kural olarak, *vergi hukukuna özgü* bir etkin pişmanlık düzenlemesi getirdiği kanaatindeyiz. Doktrinde de bu yönde görüşlerin olduğu belirtilmelidir¹⁵⁴.

3. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN AMAÇLARI

Türkiye’de vergi ceza hukukunda yazılan eserlerde, pişmanlık ve ıslah kurumunun amacıyla alakalı ortaya atılan görüşlerin oldukça yüzeysel kaldığı, derinlemesine tahlillerin yapılmadığı görülmektedir. Oysa bir hukukî kurumun tam olarak anlaşılabilmesi için her yönüyle analiz edilmesi gerekmektedir.

İfade edilenlere genel olarak bakıldığında Danıştay’ın konu hakkında oldukça bilinen bir kararına sıkça atıf yapıldığı görülmektedir. Söz konusu kararda kurumun amaçları, “yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak,

¹⁵³ Danıştay 7. D., E. 2002-2135, K. 2005-2362, T. 11.10.2005 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası); Aynı görüşü ifade eden diğer bir karar için bkz.: Danıştay 7. D., E. 2003-2371, K.2005-3028, T. 30.11.2005 (KİBB); Danıştay 7. D., E. 2002-215, K. 2002-3684, T. 20.11.2002 (Lebib Yalkın Mevzuat Bankası)

¹⁵⁴ Sahir Erman, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbeşinci Seri, İstanbul: Sermet Matbaası, 1968, s. 76; Hızlı, s. 81; Kaneti, s. 253; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 83; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar, 2004, s. 443; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Üçüncü Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008, s. 420; Gökhan Kürşat Yerlikaya, **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Ankara: Kazancı Kitap Ticaret, 2005, s. 52; Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 345-346; Wassmann, s. 22.

vergiye karşı direnci kısmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamak¹⁵⁵, şeklinde dile getirilmektedir.

Aksoy, işlediği vergi suçundan pişman olmuş ve gizli kalmış vergi suçlarını işlemiş kişileri yasada gösterilmiş bazı koşullarda cezalandırmamayı bu kurumun amacı olarak kabul etmektedir¹⁵⁶.

Kocahanoğlu, 371. maddeyle getirilen bu kurumun, vergi suçu işleyenlerin bu suçlar nedeniyle duydukları pişmanlığı hukukîleştirmesinden hareket etmektedir. Gizli kalan ve pişmanlık duyulan vergi suçları bazı şartlarla cezalandırılmaktan vazgeçilmektedir. Böylece gizlenen suçlar ve vergi alacağı ortaya çıkarılmakta, vergi ahlakı açısından adeta bir zihni alıştırma fırsatı oluşmaktadır¹⁵⁷.

Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya yukarda belirtilen yargı kararından ilhamla böyle bir kurum sayesinde devletin vergi alacağına kavuştuğuna ve pişmanlık duymuş mükelleflerin cezalandırılmamak suretiyle vergi duygularının geliştirildiğine vurgu yapmaktadır¹⁵⁸.

Akdoğan, Kırbaş ve Eyüpgiller de kısaca bu kurumun vergi uygulamasında etkinliği artırma amacının olduğundan bahseder¹⁵⁹.

Ay ve Çakıcı da işlenen vergi ziyayı nedeniyle pişmanlık duyan mükellefin, bu pişmanlık iradesine bağlı olarak kendisine ceza kesilmediğini, böylelikle bu kurumun pişmanlık zammıyla birlikte vergi aslının uyuşmazlık konusu yapılmaksızın bir an önce hazineye intikal etmesinin amaçlandığını ifade eder¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Danıştay 7. D., E. 1166, K. 2023, T. 25.11.1970 (Danıştay Dergisi, 1971, S. 3, s. 418-420); Kaneti, s. 253.

¹⁵⁶ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 83; Şerafettin Aksoy, Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 33. Seri, Prof Dr. Orhan Dikmen'e Armağan, İstanbul: 1998, s. 43.

¹⁵⁷ Osman S. Kocahanoğlu, "Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?", **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXII, S. 4, Temmuz 1985, s. 123.

¹⁵⁸ Nihat Edizdoğan- Metin Taş- Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Birinci Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s. 185-186; Metin Taş, "Vergi Hukukumuzda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi", **Bursa SMMMO Bülteni**, Aralık-Ocak 1993, Y. 2, S. 18-19, s. 8

¹⁵⁹ Abdurrahman Akdoğan-Sadık Kırbaş-Saygın Eyüpgiller, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Birinci Baskı, Ankara: Yargı Kitabevi, 1986, s. 188.

¹⁶⁰ Ay-Çakıcı, s. 55.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun amaçları hakkında sistematik olarak ifade edilen görüşlerde bu kuruma vergi gelirlerini arttırmak, zararın telafi edilmesi, ceza gerektiren fiilin itiraf edilmesinin teşvik edilmesi gibi amaçlar yüklenmektedir. Bunları sırasıyla inceleyelim.

3.1.Mali Amaç

Pişmanlık ve ıslah kurumunun, öncelikle bir mali amaca yani vergiden elde edilecek gelirin artırılması amacına hizmet ettiği savunulmaktadır. Bir diğer ifadeyle, bu kurum, devletin mümkün olduğu kadar fazla vergi kaynağına ulaşma çabasının ortaya çıkardığı bir kurumdur. Vergi gelirinin artırılması bu kurumu meşrulaştırmaktadır¹⁶¹.

Vergi kavramı üzerine yapılan tüm değerlendirmelerin en belirgin ve temel yönlerinden biri, verginin kamu ihtiyaçlarını, kamu harcamalarını karşılamak üzere alınmasıdır. Devletin fonksiyonlarını ifa etmesi, bunların finansmanının sağlanmasıyla mümkün olmaktadır. Ülke sınırlarının korunması, eğitim, sağlık, adalet gibi temel devlet hizmetlerinin yerine getirilmesi ve bu alanlarda çalışanlara ücretlerinin ödenmesi şeklinde sıralanabilecek birçok temel fonksiyon, büyük oranda tahsil edilen vergilerle mümkün olmaktadır. Buradan hareketle, verginin kamu harcamalarının finansmanı için alınmasına *vergilemenin mali (fiskal) amacı* denilmektedir¹⁶². Buna göre vergilendirmenin, devlet hazinesine optimal bir gelir sağlaması halinde bu amaca ulaşılmış demektir¹⁶³.

Devletin varlığı, tarihsel olarak geriye doğru gidilerek incelendiğinde yüklendiği görevlerin ve dolayısıyla kamusal ihtiyaçların da asgari bir düzeye indiği görülmektedir. İki yüzyıl öncesine kadar devlet tarafından sadece iç ve dış güvenliğin sağlanması bunun en yalın hali olarak gösterilebilir¹⁶⁴. Yaşadıkları dönemin şartlarından hareket eden klasik liberal iktisatçıların da vergilemenin mali amacına yönelik fikrî katkıları bu noktada olmuştur. Klasik anlayıştaki iktisatçılara göre devlet, ekonomik alana müdahale etmemelidir. Devletin ekonomik ve sosyal nitelikli müdahaleci

¹⁶¹ Wassmann, s. 23; Frees, s. 118; Bernard Schwarz ve Diğerleri, **AO-Kommentar zur Abgabenordnung**, Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 2008, § 371 s. 5; Stutsman, s. 82; Spofford, s. 39.

¹⁶² Recai Dönmez, **Kamu Maliyesi** (Ünite 10), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2009, s. 172.

¹⁶³ Saffet İrtenk, **Maliye**, Üçüncü Bası, İzmir: İzmir İ.T.İ.A. Yayınları, 1968, s. 113.

¹⁶⁴ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi** (Genel Vergi Kuramı), C. II, İkinci Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989, s. 5-6.

yaklaşımlardan kaçınması ve piyasaları kendi işleyişine bırakması, kamu harcamalarının düşük seviyede kalmasına sebep olmakta, böylelikle bütçe dengesinin korunması sağlanmaktadır. Klasik görüşte temellendirilen müdahaleci anlayıştan uzak ve yalnızca korumacı bir tavır takınan devlet yapısında, vergiler de sadece kamu giderlerini karşılamak üzere alınabilir¹⁶⁵.

Mali nitelikte rasyonel bir vergilemenin belirli özelliklere sahip olması gerekir. Öncelikle mükellefler arasında dikey ve yatay adaletin gözetildiği adil bir vergi yükünün olması beklenir. *Vergi idaresine bakan yönüyle mali amaç*, tarh ve tahsil masraflarının asgari seviyede kalmasını da gerektirir. Verginin tarh ve tahsilinin ucuza mal edilmesi bir ilke olarak günümüze kadar önemini koruyarak gelmiştir. Son olarak vergileme, devletin piyasalara müdahalede geri durması gereğine paralel olarak tarafsız olmalıdır. Böylelikle piyasa etkinliği, piyasa mekanizmasının işleyişi bozulmamakta, girişimcilerin yatırım eğilimi, işgücü arzı ve tasarruf kararları üzerinde vergilerin bir etkisi olmamaktadır¹⁶⁶.

Buraya kadar ifade edilenlerden hareketle mali amaç, devletin, vergi adaletini, tam rekabet şartlarını ve sağlıklı piyasa işleyişini gözeterek ve asgari bir tarh ve tahsil masrafiyla kamu giderlerini karşılamak üzere vergi tahsil etmesi şeklinde anlaşılabilir¹⁶⁷.

Vergilendirmenin aslî amacı olmakla birlikte yegâne amacının mali amaç olmadığı belirtilmek zorundadır¹⁶⁸. Bu konu da devlet anlayışındaki değişmelerle eş zamanlı olarak olgunlaşmıştır. Tarafsız ve koruyucu devlet anlayışının mevcut haliyle pek de sürdürülebilir olmadığı özellikle 1929 ekonomik bunalımı sürecinde anlaşılmış ve devletler müdahaleci bir rolü üstlenmek zorunda kalmıştır. Hal böyle olunca devletin geleneksel görevlerinin haricinde iktisadi ve sosyal nitelikte yeni görevler üstlenmesi, kamu giderlerinin artmasına yol açmıştır. Bu durum vergilendirmede mali amacın dışında başka amaçların da gözetilmesini gerektirmiştir. Bir başka ifadeyle, vergi, mali amacı dışında sosyal ve ekonomik anlamda bir müdahale aracı olarak da kullanılmaya

¹⁶⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994, s. 182.

¹⁶⁶ Dönmez, 2009, s. 173; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Onbirinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.119.

¹⁶⁷ Dönmez, 2009, s. 173; Aksoy, Maliye, s. 182; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s. 34.

¹⁶⁸ Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi**, C.I, Beşinci Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası, 1975, s. 87.

başlamıştır¹⁶⁹. Mali amaç dışındaki (*ekstra fiskal*) vergilendirme amaçları, günümüzde sayıca oldukça artmış olup doktrinde ağırlıklı olarak iktisadî, sosyal ve diğer amaçlar şeklinde ayrılarak incelenmektedir.

Ara Değerlendirme

Çağdaş maliye düşüncesinde, vergilendirmenin amaçları, mali amaç ve mali olmayan amaçlar olarak varlığını sürdürmektedir¹⁷⁰. Bu noktada klasik iktisatçıların sadece mali amacın varlığını kabul eden görüşü de Lerner' in mali amacın varlığını kabul etmeyen görüşü de bugün için bir ifrat ve tefrit örneği olarak görülmelidir¹⁷¹. Kanaatimizce devletin devlet olmasını gerektiren (savunma, adalet gibi) temel kamusal harcamalar olduğu müddetçe vergilendirmenin mali amacı da varlığını ve önemini sürdürecektir. Mali amacın diğer amaçlar karşısında etkinliğinin ve önem derecesinin devletler arasında göreceli olması ise kapsam itibarıyla bu başlık dışında incelenmesi gereken bir konudur. Bir devletin, benimsediği yönetim anlayışı (liberal ya da sosyalist olması gibi), ekonomik gelişmişlik düzeyi, zamana göre kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen değişiklikler, ekonominin dayandığı temeller açısından verginin kamusal ihtiyaçları karşılamadaki önemini etkileyecek (zengin yer altı kaynaklarının bulunması gibi) gelişmelerin olması verginin mali amacını da muhakkak etkileyecektir. Ancak mali amaçla uygulanan vergiler, bugün ve yarın var olmaya devam edecektir. Bir vergi sisteminde sadece mali amaç taşıyan bir verginin olmadığı, olamayacağı görüşü tartışmalı olsa da vergilerin en azından iki ya da üç amaçla çıkarıldığı tezinden hareketle kanaatimizce bunlardan birinin mutlaka mali amaç olduğu savunulabilir. Vergilemenin temel hukukî dayanağı olan anayasal metinlerde de mali amacın varlığının bir zorunluluk olduğuna ilişkin hükümler, bu fikri destekler niteliktedir. 1924 Anayasası'nda vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak ifade edilmektedir (m. 84/1). 1961 Anayasası, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere,

¹⁶⁹ Herekman, s. 6; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Onuncu Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998, s. 219; İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Beşinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 111; Vergileme amaçlarının gelişimi hakkında detaylı bilgi için ayrıca bkz.: Turhan, s. 24 vd.

¹⁷⁰ Aksoy, Maliye, s. 184; Turhan, s. 35 vd; Nadaroğlu, s. 220; Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Dördüncü Baskı, (Çev. Salih Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1976, s. 69-79; Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Onuncu Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2008, s. 158 vd.

¹⁷¹ Bununla bağlantılı olarak *Schmolders*, bir vergi politikasında mali olmayan amaçların da izlenebileceğini ancak bunların mali amacın gerçekleşmesini tehlikeye sokmaması gereğini vurgulamaktadır. (Schmolders, s. 79)

malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğunu belirtmektedir (m. 61/1). Nihayetinde 1982 Anayasası da, aynı ifadeleri kullanarak vergilemenin mali amacına açıkça vurgu yapmaktadır (m.73/1).

Pişmanlık ve İslah Kurumunun Mali Amacı

Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı hakkında doktrinde ve yargı kararlarında mali amaç üzerinde çokça durulmaktadır. Bu görüşlerde, cezadan muafiyet için kaçırılan verginin ödenmesini şart koşan bu kurumun daha fazla vergi geliri elde etme amacına hizmet ettiği özellikle vurgulanmaktadır. Devlete yüklenen sosyal ve ekonomik ödevlerin sayıca fazlaşması karşısında yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması ihtiyacı da artmaktadır. Bu nedenle pişmanlık ve ıslahın sağlayacağı ilave gelirlerin hatırına bundan yararlanacak vergi suçlularının kayırılmasına katlanılabilir¹⁷².

Pişmanlık ve ıslahın tek amacının vergi gelirlerinin arttırılması olduğunu savunan görüş eleştirilmektedir. Bu konuda kanun hükmünde sadece ödenmeyen verginin ödenmesiyle yetinilmemesi, ayrıca yapılmayan beyanların yapılması, verilen beyannamelerin düzeltilmesi ya da eksiklerinin tamamlanmasının da talep edilmesinden hareket edilerek açıkça ceza hukukunu ilgilendiren bir durumun söz konusu olduğu savunulur. Fail, sadece ödeme yapar, fakat bir düzeltme yapmazsa burada cezadan muafiyet gerçekleşmeyecektir. Yanlış beyanını düzelten fail, aynı zamanda işlemiş olduğu hukuka aykırı fiilini telafi etmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükmünü anlamlı kılan husus vergi gelirinin arttırılması değil ceza konusunda vaat edilen muafiyettir¹⁷³. Faili bu kurumdan yararlanmak ve beyanlarını düzeltmek için harekete geçiren unsur, cezadan muafiyettir. Failin yanlış beyanları hakkında bilgi vermesi böyle bir teşvik var olduğu sürece mümkündür. Hiçbir fail, gerçek durumunu yansıtmayan beyanlarını, devlet daha fazla gelir elde etsin diye değil, alması muhtemel bir cezadan muaf olabilmek için düzeltme yoluna gider. Bu noktada vergi gelirlerinin artması, maliye açısından olumlu bir yan etki olarak kabul edilebilir¹⁷⁴. Pişmanlık ve ıslah uygulamasında mükellefin

¹⁷² Dönmez, Vergi Afları, s. 21

¹⁷³ Breyer, s. 118; Andreas Grötsch, **Persönliche Reichweite der Sperrwirkung im Rahmen des § 371 Abs 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen und Kapitalgesellschaften**, Hamburg: Verlag Dr. Kovač 2003, s. 217.

¹⁷⁴ Breyer, s. 123.

matrah beyan etmemesi ya da zarar beyan etmesi hallerinde de pişmanlık talebinin kabul edilmesi, bu anlamda sadece mali bir amacın güdülmediğinin bir ifadesidir.

Mali amacı savunan görüşlerde kullanılan pişmanlık ve ıslahın yeni vergi kaynaklarını harekete geçirme amacının olduğu yönündeki ifadeler gerçekçi olmamakla eleştiriye uğramıştır. Bu kurum, nadiren yeni vergi kaynağı ortaya çıkarmaktadır. Gelir idaresinin sahip olduğu kontrol mekanizmaları göz önünde tutularak bir değerlendirme yapmak gerekirse herhangi birinin vergi denetim sistemiyle en ufak bir bağının dahi olmaması neredeyse imkânsız olduğu için yeni bir vergi kaynağı ortaya çıkarılmaktan ziyade beyan edilmeyen farklı gelirlerin ortaya çıkarıldığı söylenebilir¹⁷⁵.

Bütün bunlar mali amaçla ceza hukuku amacının konuya farklı açılardan önem verdiğini göstermektedir. Mali amaçta pişmanlık ve ıslah kurumunun başarısı, failin işlediği fiilden vazgeçmesinden çok mali anlamda elde edilecek başarıyla ölçülmektedir. Ceza hukuku amacında ise failin işlemiş olduğu fiili telafi etmesine odaklanılmaktadır¹⁷⁶.

Literatürde, böyle bir düzenlemenin getiriliş amacının ceza hukuku esaslarıyla açıklanamayacağını düşünenler bulunmaktadır. Onlara göre, ceza hukukunu esas alarak geliştirilen teorilerden hiçbiri, bir vergi suçlusunun sisteme aykırı şekilde bu derece imtiyazlı hale getirilmesini tatmin edici bir şekilde açıklayamamaktadır. Bir vergi kaçakçılığı suçunun pişmanlık ve ıslah sayesinde cezadan muaf tutulmasına karşılık dolandırıcılık gibi benzer bir hukuka aykırı fiilde, suçun itiraf edilmesi ve maddi zararın giderilmesi halinde failin cezadan muaf tutulmaması ve hafifletilmiş de olsa bir ceza alması ceza hukuku açısından bir çelişki olarak görülmektedir. Kaldı ki mükelleflerin bu yolla bütün vergi günahlarını ortaya çıkardıkları dahi şüphelidir¹⁷⁷.

Alman İmparatorluk Mahkemesi (RG) bu hükmün amacını, pişman olan vergi mükelleflerine müsamaha gösterilerek o ana kadar devletten gizlenmiş olan vergi kaynaklarını ortaya çıkarmak şeklinde yorumlamıştır. Mahkemeye göre bu hüküm (§ 410 RAO), maliyenin yükünü azaltmak ve cezadan muafiyet taahhüdünde bulunarak kaçırılan vergilerin sonradan gönüllü olarak ödenmesi için bir teşvik unsuru oluşturarak

¹⁷⁵ Breyer, s. 124.

¹⁷⁶ Breyer, s. 124.

¹⁷⁷ Hoffman, s. 8; Martin Kemper, "Die Selbstanzeige nach § 371 AO – Eine verfehltete 'Brücke zur Steuerehrlichkeit'?", *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 2008, Heft 4, s. 107.

vergi gelirini artırmayı amaçlamaktadır. Hükümden fazlaca yararlanılması, aynı zamanda bu amaca ne derece hizmet edildiğini de ifade etmektedir¹⁷⁸.

Benzer şekilde Federal Mahkeme'nin de (BGH) bu hükmün, devletin görevlerini yerine getirebilmek için gereken, ona borçlu olunan bütün vergilere ulaşma çabasından dolayı düzenlendiğini savunan kararları vardır¹⁷⁹.

3.2.Ceza Politikası Amacı (Teşvik Amacı)

Vergi politikasının yanında ceza politikasının da pişmanlık ve ıslah açısından bir amaç olarak kabul edildiği görülmektedir. Burada kuruma yüklenen teşvik fonksiyonu dikkat çekmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükmünün görevi, kaçırılmış olan vergilerin ceza muafiyeti vaadiyle gönüllü olarak ödenmesi yönünde bir teşvik etkisi oluşturmaktır. Başka bir ifadeyle, bu düzenleme, cezadan muaf olma fırsatını sunmak suretiyle faili, suçtan vazgeçmeye teşvik (motive) etmektedir¹⁸⁰. Bu sayede bilinmeyen vergi suçlarının ortaya çıkarılması devletin çıkarıdır. Vergi dürüstlüğüne dönme imkânı tanınması ise vergi suçlularının lehine bir durumdur. Vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefin, bundan elde ettiği gelirlerini gizlemeye çalışması, mali hesaplarında bunu göstermemek için farklı yollara başvurması, izleyen malî yıllarda tutulacak muhasebe kayıtlarının doğruluğuna bile etki yapacaktır. Bu ihtimal de vergi dürüstlüğüne dönme unsurunu önemli hale getirmektedir¹⁸¹.

Pişmanlık ve ıslah kurumuyla sağlanan ceza muafiyeti, vergi mükellefi üzerinde bir teşvik etkisi oluşturduğu gibi failin aklında öyle ya da böyle cezalandırılacağına ilişkin bir fikir oluşmamasını da temin etmektedir. Dikkat edilirse bu açıklamalar, suç yolundan iradi olarak dönen bir kimseye ceza verilmemesini ceza siyaseti temelinde açıklayan altın köprü teorisiyle (*Goldene Brücke*) örtüşmektedir¹⁸². Bilindiği gibi bu

¹⁷⁸ Hoffman, s. 7. Paragrafta atıf yapılan 09.11.1936 tarihli kararda hükmün amacına yönelik ifadeler aynen şu şekildedir: "Der Zweck des Gesetzes ist, dadurch, daß dem reuigen Steuerpflichtigen gegenüber Nachsicht geübt wird, dem Staat bisher verheimlichte Steuerquellen zu erschließen" (Breyer, s. 152, dpn. 426)

¹⁷⁹ Hoffman, s. 7.

¹⁸⁰ Hoffman, s. 11; Wassmann, s. 24; Kohlmann ve Diğerleri, **Steuerstrafrecht, Kommentar zu den § 369-412 AO**, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2007, s. 17.

¹⁸¹ Frees, s. 118.

¹⁸² Breyer, s. 127, ayrıca s. 154; Christian Löffler, **Grund und Grenzen der Steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige**, Baden-Baden: Nomos Verlag 1992, s. 60 vd.; Micheal Ivens, **Steuerstrafberatung**, 2. Auflage, Norderstedt: Wealth Information GmbH 2006, s. 82.

teoride devletin, faile suç yolundan dönmesi için altın köprüler kurması halinde failin, bu yoldan geri dönmek isteyeceği, suç işlemekten vazgeçeceği savunulmaktadır.

Fail, belli bir davranışa yönlendirilmek, bu doğrultuda teşvik edilmek isteniyorsa o zaman ondan beklenen davranışı gösterme imkânının da sağlanması gerekir¹⁸³. Pişmanlık ve ıslah açısından ceza muafiyetinin bulunması, bu fonksiyonu ifa eden bir teşviktir.

Bu kuralın amacı, vergi gelirlerinin artmasını ve mükelleflerin vergi ödeme konusunda dürüst olmalarını temin etmektir. Bu amacın gerçekleşmesiyle birlikte mükelleflerin bundan böyle vergi ödevlerini yerine getirirken dürüst kalmaya devam edecekleri düşünülür¹⁸⁴. Pişmanlık ve ıslah sayesinde mükellef tekrar vergi dürüstlüğüne dönüş imkânına kavuşur. Aksi bir durumdaysa, yani pişmanlık talebinde bulunma fırsatının verilmediği bir hukukî yapıda, ceza takibatına maruz kalmak istemeyen mükelleflerin vergi kaçırmaya devam etme, fiillerini sonuçlandırma yönünde bir zorunluluk hissedecekleri düşünülür¹⁸⁵. Altın köprü teorisinde de bu noktaya değinilmektedir.

Devletin, ceza kanunlarını uygulayan konumunun yanında ayrıca işlenen vergi kaçırma suçu sebebiyle mağdur duruma düşürülmesi bize ayrı bir bakış açısı sunabilir. Getirilen ceza kurallarının mağduru koruduğu ve onun zararını engellemeyi amaçladığı düşünülürse pişmanlık talebi kabul edilen failin, fiilinin sonuçlarını telafi etmesi, sonuç olarak cezalandırılma gerekliliğini kaldırmaktadır¹⁸⁶.

Ceza politikası amacı, aynı zamanda pişmanlık ve ıslah kapsamında bulunan hukuka aykırı bir fiilin işlenmesini ciddi olarak teşvik ettiği yönünde eleştiriye uğramaktadır. İlerde pişmanlık ve ıslahtan yararlanıp cezadan muaf tutulacağını düşünerek vergi kaçıran bir mükellefin durumu bu konuda örnek gösterilebilir. “Nasıl olsa cezadan muaf olacağım” düşüncesiyle işlenen fiiller bu konuda bir açmaz olarak görünse de failin yakalanma ihtimali ve bu ihtimali kendi lehine kontrol etme şansının bulunmaması getirilen eleştiriye zayıflatmaktadır. Kaldı ki bu türden bir fiil işleyen fail, başarma

¹⁸³ Breyer, s. 138.

¹⁸⁴ Wassmann, s. 24.

¹⁸⁵ Hoffman, s. 12.

¹⁸⁶ Breyer, s. 141.

ihtimali yüksekse böyle bir işe girişileceğini ve cezadan muafiyet sayesinde tekrar eski duruma (*status quo ante*) dönüleceğini bilerek hareket eder¹⁸⁷.

Kaldı ki karşılaştırmalı hukukta pişmanlık ve ıslah benzeri kurumların hepsi cezadan muafiyet getirmemektedir. ABD örneğinde uygulanan gönüllü itiraf politikasında, yapılan itiraf, ceza verilip verilmeyeceği noktasında yapılan mütalaada göz önünde tutulmakta fakat asla ceza muafiyetini garanti etmemektedir. Bu örnekler karşısında yapılan eleştirinin, tutarlılığını koruduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir¹⁸⁸.

Ceza politikası görüşüne yapılan diğer eleştiriye göre yasağın caydırıcı etkisi, daha fiil işlenirken geçersiz hale gelmektedir. Pişmanlık ve ıslah kapsamına alınan fiilleri düzenleyen ve yaptırıma bağlayan hükümler (örneğin vergi kaçakçılığı suçunu ve cezasını düzenleyen VUK m. 359) faili bu fiili işlemekten alıkoyamıyorsa o zaman pişmanlık ve ıslah kurumunun, failin düzelmesini teşvik eden yönü muallâkta kalmaktadır. Yani teşvik amacı tamamen varsayımaya dayanmaktadır¹⁸⁹. Bu eleştiri, fiili işleme iradesi ne kadar kuvvetli olsa da failin zaman içinde (yakalanma ihtimalinin artması gibi) çeşitli sebeplerle fikrinin değişebileceğini ve pişmanlık talebinde bulunabileceğini ihmal ettiği için eksik bulunmaktadır¹⁹⁰.

Hepp tarafından ortaya atılan başka bir görüşteyse failin caymasını teşvik etmek için hafifletilmiş cezanın da yeterli olacağı savunulur. Bu görüş, teşvik etkisini zayıflattığı gerekçesiyle eleştirilir¹⁹¹. Cezadan tamamen muaf olma ve kısmen muaf olma mali nitelikteki suçlarda, özellikle beyaz yaka suçlarında belirleyici kabul edilmektedir. Ceza muafiyetinin kısmen sağlandığı durumlarda teşvik etkisinin genellikle düşük seviyede kaldığı düşünülmektedir¹⁹².

Breyer'e göre, pişmanlık ve ıslah hükmünün sağladığı avantajlar ne kadar garantili olursa teşvik etkisi de o kadar güçlü olur. Pişmanlık talebinde bulunacak failin kendi

¹⁸⁷ Breyer, s. 140.

¹⁸⁸ Breyer, s. 140

¹⁸⁹ Wassmann, s. 24.

¹⁹⁰ Breyer, s. 141.

¹⁹¹ Breyer, s. 142.

¹⁹² Breyer, s. 143, 144.

durumunu değerlendirip öngörülebilir sonuçlara ulaşması kurumun teşvik etkisinin kuvvetine işaret kabul edilir¹⁹³.

3.3.Ceza Hukuku Amacı (Telafi Amacı)

Ceza hukuku amacında yer alan görüşler, pişmanlık ve ıslahın ceza kanunlarının bakış açısıyla açıklanması üzerine bir temelden hareket etmektedir¹⁹⁴. Genel itibariyle burada vergi hukuku kurallarına aykırı olarak işlenen fiilin, fail tarafından telafi edilmesi esas alınmaktadır. Devletin mahrum kaldığı vergi gelirinin ortaya çıkarılması ve ödenmesi karşılığında mükelleflere ceza muafiyeti getirilmektedir. Hükmün başka vergi kaçırma fiilleri için açık bir çek gibi görülmesi ve bu amaçla kullanılması bu görüşün eleştirilen yönüdür¹⁹⁵.

Löffler, bu düzenlemeyi salt ceza hukukundan beslenen bir bakış açısıyla açıklamaktadır. Yazar, kurumun amacını sırf mali amaçla izah etmeye çalışan görüşe karşı çıkmaktadır. Bu hükmün teşvik edici unsurundaki, kaçırılan vergilerin gönüllü olarak daha sonra ödeneceği fikrini gerçekçi bulmamaktadır. Bunun yerine kurumun amacını açıklarken ceza hukuku anlamında suç fiilinin işlenmesinden vazgeçmenin esas alınmasının daha uygun olacağını düşünmektedir¹⁹⁶.

Pişmanlık ve ıslah kurumunu, maddi ceza hukuku kapsamında kabul eden *Kratzsch*, *Brauns* ve *Scheel*, bu nedenle amacın belirlenmesinde de ceza hukukunun kurallarına bağlı kalınması gerektiğini ifade etmektedir. Yazarlar, vergi politikasını ve ceza hukukunu ilgilendiren öncelikler arasında bir denge sağlanması, ortaya çıkan somut olayın şartları dikkate alınarak bu farklı amaçların tartılması gerektiğini savunmaktadır. Her iki alanın kuralları uyumlu bir şekilde ilgili somut olaya uygulanmalı diyen bu görüş, mali amacın ve ceza hukuku amaçlarının nasıl dengeleneceği sorusuna tatmin edici bir cevap veremediği için eleştirilmektedir¹⁹⁷.

Joecks ise kanun maddesinin lafzını dikkate alarak bunun kapsamına giren konuların çeşitlilik arz ettiğini belirtir. Yazar, bu konudaki görüşünde mali amacın, ceza politikası

¹⁹³ Breyer, s. 146.

¹⁹⁴ Friedrich Zimmermann, **Nachzahlung bei Selbstanzeige**, Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH 2001, s. 189.

¹⁹⁵ Wassmann, s. 24.

¹⁹⁶ Löffler, s. 100; Hoffman, s. 16; Breyer, s. 126.

¹⁹⁷ Hoffman, s. 14-15.

amacının ve ceza hukuku amacının hepsine yer vermekte ancak mali amaç dışındaki iki amaca daha fazla ağırlık vermektedir. Vergi kaçırmada, malvarlığına karşı işlenen suçlarda olduğu gibi ihlal edilen hakların telafi edilmesi mümkündür. Telafi, ceza ile amaçlanana karşılayabilmekte ve bir müeyyide aracı olarak yeterli olabilmektedir¹⁹⁸.

Breyer, ilgili hükmün, ceza hukukunda istisnai bir kural olmayıp ceza hukuku açısından model olabilecek örnek bir hüküm getirdiğini düşünmektedir¹⁹⁹. Yazara göre bu hükmün öncelikli amacı, faile cezadan muafiyet vaadedilerek onun üzerinde teşvik etkisi oluşturulmasıdır (ceza politikası amacı). Faile sağlanan avantajlar arttıkça teşvikin gücü de o denli artacaktır. Diğer amaç ise failin neden olduğu sonucu, yani zararı, telafi etmesinin sağlanmasıdır (ceza hukuku amacı)²⁰⁰. *Breyer*, kurumun başarısını teşvik etkisine bağlamakla birlikte telafi unsurunu da reddetmemekte, bunu teşvik etkisinin sonucu olarak görmektedir²⁰¹. O'na göre telafi sadece mali başarı elde edilmesi şeklinde anlaşılmalıdır. İşlenen fiil, beyanda bulunulması, beyanda düzeltme yapılması, haksız olarak elde edilen maddi avantajın ortadan kaldırılması yollarıyla telafi edilmesi gerekmektedir²⁰².

3.4. Diğer Amaçlar

Af-ödül teorisine göre yapılan değerlendirmede pişmanlık ve ıslah nedeniyle ceza muafiyeti getirilmesi, faile işlediği fiilden vazgeçtiği için verilen bir ödül ve prim olarak kabul edilir. Ceza politikası amacında ceza muafiyeti, faile ilerdeki bir davranış için vaad edilirken, burada ceza muafiyeti öncesinde yapılmış bir davranışın ödülü olarak kabul edilmektedir. Tanınan muafiyet, bu amaç için bir teşvik unsuru olarak değil, zaten fiili işlemekten vazgeçmiş fail için verilen bir prim olarak görülmektedir. Bu amaç, devletin faili neden ödüllendirdiği noktasında bir açıklama getirmemesi sebebiyle eleştirilmektedir. Bir diğer eleştiri de ceza muafiyetinin bu şekilde açıklanmasının pişmanlık ve ıslah kurumunu affa yakınlaştırmasıdır. Bu eleştiride affın hukuki sonuçlarının kesin olmaması ve mahkemece denetlenememesi üzerinde durularak

¹⁹⁸ Hoffman, s. 17.

¹⁹⁹ Breyer, s. 37.

²⁰⁰ Hoffman, s. 18-19.

²⁰¹ Benzer görüş için bkz.: Grötsch, s. 217.

²⁰² Breyer, s. 155, 255.

pişmanlık ve ıslahta ceza muafiyetinin kesin olmasının bu açıdan örtüşme göstermediği belirtilmektedir²⁰³.

Failin suç yolundan dönmesi halinde ceza verilmemesini savunan ve hukukî açıdan yapılan teorik açıklamalardan biri olan *karine teorisine* pişmanlık ve ıslahın amacının tespitinde de başvuran görüşler bulunmaktadır. Failin suçun tamamlanmasına yönelik bir iradesinin olmadığını ortaya koymasıyla birlikte failde suçun işlenmesi için gerekli olandan daha zayıf bir irade olduğu karine olarak kabul edilir. Bu görüş varsayımlara dayandığı için eleştirilmektedir. Failin iradesinin gerçekten zayıf olması sebebiyle mi yoksa başka bir sebeple mi fiili işlemekten vazgeçtiğini söylemek oldukça zor görünmektedir²⁰⁴.

Ceza amacı teorisine göre hukuka aykırı fiili işlemekten iradî olarak vazgeçen fail, kendisine verilecek cezayla ulaşılmak istenen amacı anlamsız hale getirmektedir. Böylece ilgili fail, yeniden kanun sınırlarına çekilmiş ve suç işleme yönündeki arzusunun o kadar da kuvvetli olmadığını göstermiştir. Ceza amacının ortadan kalktığı şeklinde gösterilen gerekçe, başka görüşlerde de belli oranda ifade edildiği için pişmanlık ve ıslahın amacının tespit edilmesine katkısı oldukça düşük görülmektedir²⁰⁵.

Mattern, vergi ahlakının yeniden tesis edilmesi üzerinde durmaktadır. Yazar, belirli şartlarla cezadan muafiyet imkânı tanınmasının, verginin gönüllü olarak ödenmesini teşvik ettiğinden bahsederek bu teşvikin aynı zamanda ahlakî bir yönü olduğunu ve ahlaklı olmaya özendirdiğini ifade eder. *Frees*, bu maddenin vergi ahlakı üzerinde sanıldığından daha az etki yaptığı yönünde bu görüşe bir eleştiri getirmektedir²⁰⁶.

Ehlers ve *Lohmeyer* ise böyle bir hükmün uygulanmasıyla birlikte bazı vergi suçlarının iç dünyalarında yaşadıkları baskı, korku ve huzursuzluk gibi olumsuz duygulardan kurtulduklarını, bunun ise vergi barışının yeniden tesis edilmesine hizmet ettiği yönünde görüş belirtmektedir. Mali amacı savunan görüş, bu düşünceyi yetersiz bulmaktadır²⁰⁷.

²⁰³ Breyer, s. 147; Löffler, s. 174, 175.

²⁰⁴ Breyer, s. 148.

²⁰⁵ Breyer, s. 149; Löffler, s. 169 vd.

²⁰⁶ Hoffman, s. 13.

²⁰⁷ Hoffman, s. 13; Breyer, s. 151.

Kohlmann, pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi eşitliği ve adaleti üzerine etkisi üzerinde durur. Yazar, vergi kaçırmanın sadece devlete değil dürüst vergi mükelleflerine de zarar verdiği düşüncesinden hareketle özellikle kaçırılmış vergilerin pişmanlık talebiyle sonradan ödenmesi halinde, söz konusu mükelleflerin aleyhine bozulan bu eşitliğin ve adaletin sağlanmasına önemli bir katkı sağlandığını savunmaktadır²⁰⁸.

Herzberg'in ortaya attığı *borcun ifası teorisine* göre, borçlu, borcunu daha sonra kendisine isnad edilebilecek şekilde ifa ediyorsa, devletin burada ceza hukuku tehdidini kullanmasına gerek kalmamaktadır²⁰⁹.

Bir başka görüşe göre, *failin ve vazgeçmenin bir bütün olarak değerlendirilmesi* gerekir. Burada vazgeçme sonrasında işlediği failin etkilerini tamamen telafi eden failin, nihayetinde fiili işlemeyen önceki durumuna geri döndüğü fikrinden hareketle faile bu konumdaki diğer şahıslarla eşit muamele yapılması gereği savunulur²¹⁰.

Pişmanlık ve ıslahın amacına ilişkin ortaya konulan başka yaklaşımlar da bulunmaktadır. Bir görüşe göre pişmanlık talebinde bulunmak, ceza yargılaması kapsamında failin bir görevidir. Başka bir görüşte, vergi ceza hukukundaki soruşturma zorluğu bu kapsamda bir gerekçe olarak sunulmaktadır²¹¹.

Ara Değerlendirme

Vergi ceza hukuku yaptırımlarının öncelikle vergi kanunlarına ait gerekliliklerin zamanında ve olması gerektiği gibi ifa edilmesini, bir başka ifadeyle vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekliyle işleyip nihayetinde vergi geliri elde edilmesini temin etme amacını taşıdığı yukarıda ifade edilmişti. Buradan hareketle pişmanlık ve ıslah hükmünün de daha çok malî amaca hizmet ettiği sonucuna varabiliriz. 371. maddede verginin bir şekilde geç de olsa tahsil edilmesi ve böylelikle ilişkilerin vergi idaresiyle mükellef arasında bir uyumsuzluğa yer vermeden sürdürülmesi gayreti belirgin şekilde öne çıkmaktadır. Kanunkoyucu, pişmanlık ve ıslah kurumunu ihdas ederek, bu

²⁰⁸ Hoffman, s. 14.

²⁰⁹ Breyer, s. 150; Löffler, s. 176, 177.

²¹⁰ Breyer, s. 151.

²¹¹ Breyer, s. 151

kapsamda, suç siyaseti bakımından ceza vermemeyi ceza vermeye göre daha yararlı kabul etmektedir²¹². Bu tespit de kanaatimizi pekiştirmektedir.

Bir hukuk kuralının farklı amaçlara yönelmesinde herhangi bir sakınca görünmemektedir. Önemli olan bunların birbirleriyle çelişmemesidir²¹³. Pişmanlık ve ıslah açısından da devletin olabildiğince fazla gelir kaynağına ulaşma amacı, başka amaçların bulunmasına engel olarak görülmemelidir.

4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI ve ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’

4.1.Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramları

Uyuşmazlık, genel olarak, ihtilaf, çekişme, niza, münazaa ve anlaşmazlık kavramlarıyla birlikte kullanılan bir kelimedir²¹⁴. Temelinde düşünce ve fikir ayrılığına dayanan bir anlaşamama, uzlaşamama hali söz konusudur²¹⁵. Uyuşmazlık kavramı, “*bir hakkın ortaya çıkması, kapsamı veya sonuçları üzerinde anlaşamamazlığı*²¹⁶; *karşılıklı iki tarafın herhangi bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları yüzünden düşülen anlaşmazlığı*²¹⁷” ifade etmektedir. Bunun dışında yapılan birçok uyuşmazlık tanımına ulaşmak da mümkündür:

“ *Taraflar arasında hak ya da çıkarlara ilişkin olarak karşıt görüş ve isteklerin bulunması* ²¹⁸,”

“ *İki kişi arasında hukuksal ya da maddi bir noktaya ilişkin olarak anlaşmazlık, hukuksal ya da çıkarsal savların karşıtlığı, çatışması* ²¹⁹,”

²¹² Mutluer, Vergi Ceza, s. 203.

²¹³ Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, Beşinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999, s. 67.

²¹⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Üçüncü Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1985, s. 756; Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1985, s. 831.; Benzer şekilde aralarındaki ince farkların varlığına rağmen İngiliz dilindeki dispute, conflict, controversy kavramları birbirlerinin karşılığı olarak kullanılmaktadır. (Henry Campbell Black, **Black’s Law Dictionary**, St. Paul - Minnesota: West Publishing Co., 1990, s. 472.)

²¹⁵ Ayverdi, s. 3255.

²¹⁶ **Türk Hukuk Lûgatı**, Üçüncü Baskı, Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayını 1991, s. 151.

²¹⁷ Osman S. Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul: Yayıncı Matbaası, 1982, s. 17.

²¹⁸ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, IV. Kitap, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000, s. 1.

²¹⁹ 30.08.1924 tarihini taşıyan U.S.A.D. **Mavrommatis Davası** kararında yapılan uyuşmazlık tanımıdır. (Pazarcı, s. 1.); ifade aslen şu şekildedir: “A dispute is a disagreement on a point of law or fact, a

“ Bir tarafın ileri sürdüğü hak, iddia ya da talebin diğer tarafın aksi yönde iddia ve ithamlarıyla karşı karşıya gelmesi ²²⁰,”

Bir başka tanıma göre, “*taflardan birinin, bir olgu, hukuk kuralı ya da davranış biçimine ilişkin iddia veya talebinin, diğeri tarafından itiraz, karşı iddia ya da inkârla karşılandığı belirli bir anlaşmazlık durumu* ²²¹” olarak belirtilir.

Yapılan tanımlarda birtakım ortak noktaların belirgin olmasından hareketle uyuşmazlık kavramının, belirli asgari unsurları içermesinin gerekli olduğu söylenebilir. Buna göre,

- en az iki tarafın olması,
- bir iddianın/ talebin ortaya atılması,
- bununla çelişen bir karşı iddianın/ talebin var olması,
- iddialarda/ taleplerde kısmen ya da tamamen direnilmesi sebebiyle bir anlaşmazlığın doğması gereklidir ²²².

Uyuşmazlığın temelinde, yanlış olduğu düşünülen bir durumun, duyulan bir rahatsızlığın, fikir ayrılığının dile getirilmesi ve karşı tarafa bir talep olarak iletilmesi söz konusu olduğu için ‘uyuşmazlık konusunun taraflarca bilinir olması’ gerekir. Asgari düzeyde de olsa bir iletişimin varlığı uyuşmazlık için mutlak bir zorunluluktur²²³. Hatta uyuşmazlık konusundan haberdar olunması gerekliliği, uyuşmazlığın var olmasında bir önşart olarak dahi kabul edilebilir. Aksi bir durumda, taraflardan yalnızca birinin bildiği ve dolayısıyla diğer tarafa iletilmemiş bir durumun uyuşmazlık olarak nitelendirilmesi mümkün gözükmemektedir²²⁴. *Foskett*’in ifadesiyle, diğer tarafa karşı üzerinde anlaşmazlık olan konuda bir talepte bulunulmadıkça gerçek manada bir uyuşmazlığın

conflict of legal views or of interests between two persons.” (Christoph Schreuer, **What is a Legal Dispute?**, s.1, <http://univie.ac.at/intlaw/95.pdf>, 05.01.2009)

²²⁰ “An assertion of a right, claim or demand on one side, met by contrary claims or allegations on the other” (Black, s. 472)

²²¹ Şule Ş. Ceylan, **Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009, s. 75.

²²² Ceylan, s. 76; Bir başka eserde uyuşmazlık kavramının unsurları, en az iki partinin (tarafın) olması, algılanan çatışan amaçların bulunması, dışa vurulmuş bir mücadele ögesinin olması şeklinde belirtilmektedir. (Muzaffer Ercan Yılmaz, **Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü**, Birinci Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s. 7-8)

²²³ İlhan Yılmaz, **Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümü ve ICSID**, Birinci Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004, s. 133.

²²⁴ Ceylan, s. 99.

olduğu söylenemeyecektir²²⁵. Bu durum olsa olsa bir rahatsızlık, bir memnuniyetsizlik hissi olarak nitelendirilebilir. *Yılmaz*'a göre bu durumda bireyin kendi içinde psikolojik sorunları (iç çatışma) olduğu, *Brown, Marriot* ve bunlara katılan *Özbek*'in ifadeleriyle burada davranışsal bir anlaşmazlığın var olduğu söylenebilir²²⁶. Bu halde anlaşmazlık ve çatışan menfaatler, nitelik itibariyle uyuşmazlık halini almadan varlıklarını sürdürmeye devam edecektir. Talepte bulunulmasıyla birlikte memnuniyetsizlik ve rahatsızlık veren konu, taraflar arasında açığa çıkarılmış ve hukukî niteliğe bürünmüş olacaktır²²⁷.

En az iki tarafın olması şartının yanında belirtilmesi gereken diğer bir nokta da uyuşmazlıkta üçlü işleyen bir mekanizmanın varlığıdır. Uyuşmazlıktan söz edebilmek için anlaşmazlığın sadece taraflar arasında bilinir olması yeterli olmayıp bunların haricinde üçüncü bir kişinin de sürece katılması gerekir. Burada önemli olan, üçüncü kişinin kim olduğu ya da hangi yetkilere sahip olduğu değil, hâkim, hakem, arabulucu, vekil, temsilci gibi belirli yetkileri olan bir kişinin ya da izleyici gibi herhangi bir yetkisi olmayan ancak durumu değerlendirebilecek yeterlilikte bir kişinin, işleyen uyuşmazlık sürecine katılmasıdır²²⁸. Bu halde, özünde bir çatışma olan sorun/anlaşmazlık, özel ve ikili ilişkinin dışına çıkarılıp kamu alanına taşınmak suretiyle uyuşmazlık halini almaktadır²²⁹. Tarafların dışındaki kimselerin uyuşmazlık konusundan haberdar olmaları ve sürece dâhil olmalarıyla birlikte uyuşmazlık konusu, hukuksal alanın kapsamına da girmiş olmaktadır. Bir anlaşmazlığın, çekişmenin, uyuşmazlığa dönüşmesi ve hukuksal nitelik kazanması, aynı zamanda taraflar için normatif bir yetki talebinin doğmasını ifade etmektedir²³⁰. Bu da uyuşmazlığın diğer ayırıcı bir özelliğidir.

Uyuşmazlıkların giderilmesinde ise birçok yöntem kabul edilmiştir. Bu yöntemlerin tasnif edilmesi, kendi içlerindeki alt ayrımların düzenlenişi, kabul edilen kıstasa göre farklı yazarlarca yapılan farklı ayrımlar şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Hatta farklı hukuk dalları içinde kendine özgü ayrımlara dahi rastlamak mümkündür. Konumuz itibariyle bunları, hukuk tarafından desteklenip desteklenmemesi temelinde incelersek

²²⁵ Mustafa Özbek, **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2004, s. 54.

²²⁶ Yılmaz, Uyuşmazlık Analizi, s. 7; Özbek, s. 56, 61.

²²⁷ Süleyman Başterzi, **İş Uyuşmazlıkları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara 2000, s. 342.

²²⁸ Ceylan, s. 99.

²²⁹ Ceylan, s. 100; Özbek, s. 56.

²³⁰ Ceylan, s. 113.

resmî yöntemler ve resmî olmayan yöntemler şeklinde iki başlık altında sıralayabiliriz. Resmî yöntemlerin en bilineni ve yaygın olarak kullanılanı devletin yargı organları aracılığıyla yapılan yargılama faaliyetleridir. Yargılama faaliyetlerinin dışında kalan yöntemler ise tahkim, arabuluculuk, müzakere gibi örnekleri çoğaltılabilecek alternatif yöntemler (alternatif uyuşmazlık çözümü) olarak bilinmektedir. Bunlar, yargılama faaliyetlerinden farklı bir hukuki statüde olup yargılama faaliyetlerine ilave olarak ya da alternatif olarak hukuk sistemlerinde kullanılmakta olan yöntemlerdir²³¹. Resmî olmayan yöntemler, geçmişten günümüze toplumların içinde süregelen geleneksel nitelikteki yöntemlerdir²³².

Vergi mükellefiyetinin kurulması, sorumlulukların belirlenmesi, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, beyannamenin verilmesi, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, ödenmesi, vergi suçlarının tespit edilmesi ve ilgili cezaların uygulanması gibi çok geniş bir yelpazeyi kapsayan vergi uygulamaları, belli uyuşmazlıkları da beraberinde getirmektedir. Hukukun diğer alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da bir hakkın veya bir durumun inkâr edilmesi ya da ihlal edilmesi sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar, maddî hukuk kurallarının belirli olaylara uygulanmasındaki görüş ayrılıklarından ya da doğrudan doğruya olayların gerçek mahiyetini tespitteki görüş ayrılıklarından kaynaklanmaktadır²³³. *Vergi dairesiyle mükellefler arasında vergi sebebiyle ortaya çıkan bu hukuksal uyuşmazlıklara, vergi uyuşmazlığı denilmektedir*²³⁴. Geniş bir bakış açısıyla vergi uyuşmazlığı, *vergisel bir olgunun hukuk normları karşısındaki durumu bakımından süjeler arasında uyuma olmaması halini*²³⁵, *vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi idaresinin fikir birliğine varamaması* halini ifade etmektedir²³⁶.

²³¹ Özbek, s. 63.; Hakan Pekcanitez, "Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri", **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Aralık 2005, S. 5, s. 15, 16.

²³² Ceylan, s. 116, 117.

²³³ İlhan E. Postacıoğlu, **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, Beşinci Bası, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1970, s. 7.

²³⁴ Gıyas Akdeniz, **Vergi İhtilafları**, Eskişehir: Bozkurt Matbaası, 1963, s. 1.

²³⁵ Gülsen Güneş, "Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Sevim Görgün' e Armağan, Otuzsekizinci Seri-1996/1997, İstanbul: Emek Matbaacılık, 1998, s. 258.

²³⁶ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 57; Yapılan bir başka tanım da vergi uyuşmazlığı şu şekilde ifade edilir: "Vergilendirme yetkisine sahip merkezi ve yerel idarelerle bunlara karşı vergi yükümlülüğü kapsamı içerisinde taraf olan yükümlü arasında, yetki ve görevlerin yerine getirilmesinde hukuk kurallarına aykırı hareket edilerek oluşturulan görüş ayrılıklarıdır." (Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık 2008, s. 4.)

Mükellefin tecil talebinde bulunmasına karşılık idarenin bu isteği reddetmesi sonucu mükellefin dava açması, takdir komisyonunca belirlenen emsal bedelin doğru tespit edilmediği gerekçesiyle dava konusu edilmesi, zamanaşımına uğrayan bir vergi borcu için ödeme emri gönderilmesi karşısında böyle bir borcun olmadığına dair mükellefçe dava açılması, vergi uyuşmazlıklarına gösterilebilecek örneklerden sadece birkaçıdır. Vergi uyuşmazlığının olması için ortada tarh edilmiş bir verginin olması dahi gerekmemekte, mükellefe kanunen itiraz hakkının tanındığı tüm aşamalarda vergi uyuşmazlığının da çıkartılabileceği anlaşılmaktadır²³⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının temelinde de fikir ayrılıkları yatmaktadır²³⁸. Vergi borçlusu olan mükelleflerle vergi alacaklısı olan devlet, genellikle mükellefiyet, tarh, tebliğ, ceza kesme, tahsil gibi çeşitli aşamalarda, yaptıklarının doğru olduğuna, yanlış bir görüşle hareket etmediklerine olan inançları sebebiyle kolaylıkla anlaşmazlık içine düşmektedirler. Bu noktada vergi uyuşmazlığı çıkarılırken önemli olan fakat üzerinde çok hatalı hareket edilen durum, karşılaşılan vergi uyuşmazlığının doğru bir şekilde nitelendirilmemesi ve bununla bağlantılı olarak çözüm yolunun da doğru seçilmemesidir. Bu tür durumlara düşülmesi ise hem mükellef hem de idare açısından çeşitli hak mağduriyetlerinin yaşanmasına yol açabilmektedir.

4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Subjektif vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluklarının denetlenmesini sağlamak açısından büyük önem taşıyan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, doktrinde iki ana başlık altında tasnif edilmektedir. Bunlar idarî (barışçıl²³⁹) çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak belirtilir.

İdari çözüm yolları, *genel olarak yargı yoluna başvurmaya gerek kalmaksızın, bir vergi uyuşmazlığını idarî denetim usulleri içerisinde ya da mükellefle vergi yönetimi arasında, bir şekilde anlaşmaya varılmasını sağlamak suretiyle ortadan kaldırmayı*

²³⁷ Güneş, s. 265; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 58.

²³⁸ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 57; Taş, s. 4; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi 1999, s. 86 vd.; Şükrü Kızılot- Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Onikinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2007, s. 46.

²³⁹ "Barışçıl" kavramıyla uyuşmazlığın bir yargı organına götürülerek çekişme konusu yapılmaması kastedilmektedir. (Ahmet G. Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara: 1989, s. 12.)

*mümkün kılan yollardır*²⁴⁰. Bu çözüm yollarının belirgin özellikleri vardır. Mevcut düzenlemelere göre mükellefin, öncelikle bunlara başvurması, bu yolları tüketmesi gibi bir zorunluluğu yoktur. Mükellef dilerse bu yolları hiç kullanmadan doğrudan yargısal yola da başvurabilir. Ancak idarî yolları kullanmayı tercih ettiği halde uyuşmazlık bir çözüme kavuşturulamazsa, daha sonra yargısal çözüm yollarına gitmesi kanunda yazılı şartlar dâhilinde mümkündür²⁴¹. Vergi aslı için geçerli olan bu özellikler, kural olarak, vergi cezalarından doğan uyuşmazlıklar için de geçerli kabul edilir²⁴².

Yargısal çözüm yolları, vergi uyuşmazlığının dava açılması suretiyle yargı organına taşınmasını müteakip yargı sürecinde davacı ve davalı arasındaki çekişmenin karara bağlanıp kesin olarak sona erdirildiği yollar olarak ifade edilebilir²⁴³. Bu sayede sadece vergi uyuşmazlığı çözülmüş olmakla kalmaz, aynı zamanda vergi mükellefleriyle devletin çakışan çıkarları arasında denge sağlanması, vergi idaresinin mükellefler üzerinde tesis ettiği işlemlerin genel olarak hukuk devleti ilkesiyle ne kadar bağdaştığının denetlenmesi ve son olarak yargısal içtihat oluşturulması işlevleri de yerine getirilmiş olur²⁴⁴. Ayrıca idari çözüm yollarının sadece bireysel işlemler için geçerli olduğu ve bu yollarla yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamında bir denetimin gerçekleştiği düşünülürse yargısal çözüm yollarının, kapsam yönünden daha geniş bir alanı içine aldığı görülecektir²⁴⁵.

²⁴⁰ Recai Dönmez, **Vergi Hukuku** (Ünite 13), Beşinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2007, s. 251.

²⁴¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 170.; Dönmez, 2007, s. 251.; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1995, s. 7.

²⁴² Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 170.

²⁴³ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 185.; Kumrulu, Kuramsal Temeller, s. 17; Vergi yargısı içerisinde, kendilerine verilen görev ve yetkilerle bağlı olarak, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözmektedirler.

²⁴⁴ Dönmez, 2007, s. 257.; Ayrıca bkz.: Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Onbirinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999, s. 204 vd.; Kumrulu, Kuramsal Temeller, s. 18-22; Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **AÜHFD**, C. 36, S. 1-4, 1979, s. 153; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 7 vd.; Kızılot-Kızılot, s. 69 vd.; Karakoç, Yargılama, s. 37-44.

²⁴⁵ Kumrulu, Kuramsal Temeller, s. 17; Karakoç, Yargılama, s. 6-7, 9.

4.3.Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Çözüm Yolları Açısından ‘Pişmanlık ve İslah’ Kurumunun Değerlendirilmesi

4.3.1. Genel olarak

Vergi hukuku doktrinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idarî ve yargısal olmak üzere iki türlü çözüm yolunun olduğu ve yargısal çözüm yollarının neler olduğu konularında herhangi bir fikir ayrılığı görülmemektedir. Ancak idarî çözüm yollarının neler olduğu konusunda alt ayrımlara gidildiğinde bu konuda farklı yaklaşımların varlığı belirgin olarak görülmektedir. Bu noktada bizim için önemli olan, doktrindeki çeşitli görüşlere yer verirken asıl olarak pişmanlık ve ıslah kurumunun bir idari çözüm yolu olup olmadığının tartışılması ve bir sonuca ulaşılmasıdır. Bu konu, pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuki niteliğini belirlemede ele alınması gereken iki temel konudan ilkidir. Kanaatimizce, burada fikir ayrılığına kaynaklık eden konu, pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurulması gereken durumun nitelik itibariyle bir uyuşmazlık olup olmadığı noktasında yatmaktadır.

4.3.2. Türk vergi hukuku doktrinde konunun ele alınışı

Doktrinde yer alan eserler incelendiğinde konunun temelde iki farklı açıdan ele alındığı rahatlıkla tespit edilebilmektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumunu idari bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak kabul edenler olduğu gibi bu doğrultuda düşünmeyenler de mevcuttur.

4.3.2.1. Pişmanlık ve ıslah kurumunun idari bir çözüm yolu olduğu görüşü

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında pişmanlık ve ıslah kurumunun da var olduğunu kabul eden yazarların temel çıkış noktası, pişmanlık ve ıslah ile çözülmesi mümkün olan konunun bir “uyuşmazlık” olduğu önkabulüdür.

Aksoy, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini, vergi idaresi ile mükellef arasında, çeşitli usullerle karşılıklı iyiniyet havası içerisinde anlaşarak veya idarenin kendi iç denetim mekanizması çerçevesinde sona erdirilmesi olarak tanımlayarak bu çözüm yollarının dört tane olduğunu ve bunlardan birinin pişmanlık ve ıslah olduğunu açıkça ifade etmektedir²⁴⁶.

²⁴⁶ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 65.; Ayrıca bkz.: Aksoy, Pişmanlık, s. 42.

“Ortaya çıkan vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümlenmek hem idare hem de mükellef veya sorumlusu bakımından çok önemli sonuçlar doğurduğu için pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi sistemimize 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1950 yılında girmiş bulunmaktadır. Bu müessesenin amacı (...) doğabilecek olan uyuşmazlıkların idari safhada çözümlenmesini sağlamaktır ²⁴⁷.”

Şükrü ve Zuhal Kızılot da bu konuda *Aksoy* gibi düşünmektedir. Görüşlerinin yansıdığı “*Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*” adlı eserde, “İkinci Bölüm” başlığı altında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi konusu detaylı bir şekilde incelenmiştir ²⁴⁸. Yazarlara göre, sözkonusu idarî çözüm yolları, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, vergi cezalarında indirim olmak üzere dört tanedir.

“Vergi Usul Kanunu’na 1950 yılından itibaren getirilen ‘Pişmanlık ve Islah’ müessesesi ile (...) doğabilecek uyuşmazlıkların da bazı koşullarla idari aşamada çözümlenmesi öngörülmüştür. Böylelikle, düşük beyanda bulunanların ya da hiç beyanname vermeyenlerin VUK’ un 371. maddesinde yer alan ‘Pişmanlık ve Islah’ hükümlerine göre beyanda bulunmaları durumunda bu fiillerinden doğan uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenebilmektedir ²⁴⁹.”

Akdoğan, idarî çözüm yollarını vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma, cezalarda indirim ve nihayetinde pişmanlık ve ıslah olarak belirtmektedir ²⁵⁰.

Tosuner ve Arıkan, pişmanlık ve ıslah kurumunu, vergi uyuşmazlıklarını çözmekte kullanılan idarî yollardan biri olarak kabul etmektedir ²⁵¹.

Bahsi geçen yazarların haricinde de bu kurumun bir idari uyuşmazlık çözüm yolu olduğu fikrini belirten yazarlar bulunmaktadır. Kapsamı daha da genişletmemek için bunlara ait eserlerin künyeleri dipnotta verilmekle yetinilecektir ²⁵².

²⁴⁷ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 82.

²⁴⁸ Kızılot-Kızılot, s. 97-278.

²⁴⁹ Kızılot-Kızılot, s. 168-169; Ayrıca bkz.: Şükrü Kızılot, “Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümlenmesi”, **Mali Sorunlara Çözüm**, 2 Haziran 1986, S. 6, s. 7- 11.

²⁵⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Altıncı Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s. 141 vd.

²⁵¹ Mehmet Tosuner- Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir: Neşa Ofset, 2008, s. 98 vd.

²⁵² Ahmet Yazıcı, “Pişmanlık Fayda Verir mi?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S. 26 (www.yaklasim.com.tr); Mehmet Yaşın, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi, **Yaklaşım**

4.3.2.2. Pişmanlık ve ıslah kurumunun idari bir çözüm yolu olmadığı görüşü

Doktrinde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında pişmanlık ve ıslah kurumunun olmadığı yönünde en belirgin şekilde görüş ifade eden yazar, *Dönmez*' dir²⁵³. Yazarın bu konudaki en temel gerekçesi, pişmanlık ve ıslahın kullanıldığı durumlarda, ortada ne idarenin ne de vergi mükellefinin çıkarmış olduğu gerçek nitelikte bir vergi uyuşmazlığının olmayışıdır. *Dönmez*' e göre, burada sözkonusu olan, mükellefin vergi idaresine yaptığı bir itiraftan başka bir şey olmayıp bu itirafla da zaten bir uyuşmazlık doğmamakta, ancak dolaylı bir sonuç olarak, potansiyel uyuşmazlıklar, daha doğmadan tasfiye edilmiş olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları, *Öncel, Kumrulu ve Çağan*' a göre, düzeltme ve uzlaşma olmak üzere iki tanedir²⁵⁴. Yazarlar, pişmanlık ve ıslah kurumunu ölüm, zamanaşımı, uzlaşma, terkin gibi vergi cezalarını sona erdiren ve kaldıran sebepler arasında kabul etmektedirler²⁵⁵.

Saban, pişmanlık ve ıslah kurumunu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünden ayrı olarak cezaların kalkması halleri arasında değerlendirmektedir²⁵⁶.

Erginay da benzer şekilde, pişmanlık ve ıslah için vergi cezalarını kaldıran sebepler arasında değerlendirme yapmıştır²⁵⁷. Vergi uyuşmazlıkları için ayrılan bölümde ise yargısal çözüm yollarının haricinde konumuzla bağlantılı olarak yalnızca uzlaşma ve vergi hatalarında düzeltme konularına yer vermiştir²⁵⁸.

Dergisi, Haziran 2007, Y. 15, S. 174, s. 96; İsmail Işık-Selimhan Topaç, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2006, S. 300, s. 71.; Selimhan Topaç, **Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Pişmanlık ve Islah**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2005, s. 26.; Ahmet Yılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1979, S. 2, s. 173; İsmail Kutlar, **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi SBE, Gaziantep, 2005, s. 66 vd.

²⁵³ Dönmez, Pişmanlık, s. 77.

²⁵⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 169 vd.

²⁵⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 217 vd.

²⁵⁶ Saban, s. 258 vd.

²⁵⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Onuncu Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982, s. 104.

²⁵⁸ Erginay, s. 118 vd.

Kaneti, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları içinde yalnızca uzlaşmaya yer vermiş²⁵⁹, düzeltme ile pişmanlık ve ıslah kurumlarını, vergi cezalarını kaldıran sebepler arasında incelemiştir²⁶⁰.

Kırbaş, vergi uyuşmazlıklarının idare aşamasındaki çözüm yollarını vergi hatalarını düzeltme ve uzlaşma olarak kabul etmekte²⁶¹, pişmanlık ve ıslah kurumunu ise vergi cezalarını kaldıran sebepler arasında zikretmektedir²⁶².

Bilici, pişmanlık ve ıslahı bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak göstermemekte, yanılma, mücbir sebep, cezalarda indirim ve suçun zamanaşımına uğramasıyla beraber cezanın kesilmediği veya azaldığı durumlar arasında saymaktadır²⁶³.

Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya da idarî çözüm yolları arasında uzlaşma ve hataların düzeltilmesini göstererek²⁶⁴ pişmanlık ve ıslahı, vergi cezalarını kaldıran sebepler arasında değerlendirmektedirler.

Oktar, pişmanlık ve ıslahı bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak göstermemektedir. Yazar, idarî çözüm yolları olarak vergi hatalarında düzeltmeyi, uzlaşmayı ve cezalarda indirimi saymakta²⁶⁵ pişmanlık ve ıslah kurumunu ceza kesilmeyecek haller arasında kabul etmektedir²⁶⁶.

Güneş, Seviş'e atıf yaparak şekillendirdiği görüşünde, pişmanlık ve ıslaha ilaveten vergi hatalarını düzeltme, cezalarda indirim, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumlarının tümünü bir kategoride değerlendirmekte, bunları *uyuşmazlığın doğmasını önleyici tedbirler* olarak nitelendirmektedir²⁶⁷. Yazar, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamında, mükellef ve idare arasında vergiden kaynaklanan bir anlaşmazlığın var olduğunu, taraflar arasındaki anlaşmazlığın, bu kurum sayesinde yargıya intikal ettirilmeden çözüme kavuşturulabildiğini belirtmektedir.

²⁵⁹ Kaneti, s. 263 vd.

²⁶⁰ Kaneti, s. 252 vd.

²⁶¹ Kırbaş, s. 195 vd.

²⁶² Kırbaş, s. 189 vd.

²⁶³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yirmibirinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 97 vd.

²⁶⁴ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 227 vd.

²⁶⁵ Oktar, s. 430 vd.

²⁶⁶ Oktar, s. 419 vd.

²⁶⁷ Güneş, s. 266 ve ayrıca bkz.: dpn. 34, 35.

Candan, bu kurumu, vergi ceza hukuku kapsamında ele almakta ve vergi cezası kesilmeyecek haller başlığı altında incelemektedir²⁶⁸.

Mutluer ve *Arslan* da benzer şekilde vergi ceza hukuku ana başlığı altında konuyu ele almaktadır. *Mutluer*, pişmanlık ve ıslah kurumunu, vergi cezalarını tamamen ortadan kaldıran bir sebep olarak²⁶⁹, *Arslan* ise cezaları kaldıran bir sebep olarak²⁷⁰ incelemektedir.

Şenyüz, pişmanlık ve ıslah için idarî bir çözüm yolu nitelendirmesini yapmamakta “...mükelleflere belli koşulları yerine getirmeleri kaydıyla kabahatin cezasının kesilmesini engelleyen bir müessese²⁷¹” olarak ifade ettiği pişmanlık ve ıslah kurumunu, cezalardan kurtulma yolları başlığı altında incelemektedir. Bir diğer eserinde, af ve terkin gibi, idari vergi suç ve cezalarından kurtulma yolları arasında göstermektedir²⁷².

Pehlivan da bu kurumu vergi cezalarını sona erdiren bir kurum olarak kabul etmekte ve idari çözüm yollarını uzlaşma ve vergi hatalarını düzeltme olarak belirtmektedir²⁷³.

Bayraklı, vergi uyuşmazlıklarının barışçı çözüm yolları başlığı altında vergi hatalarının düzeltilmesini ve uzlaşmayı ele alarak konuya yaklaşımını sergilemiştir²⁷⁴.

Uluatam ve *Methibay*, pişmanlık ve ıslahı, cezaların ortadan kalkması sebeplerinden biri olarak ele almakta, uzlaşma ve hataların düzeltilmesini vergi uyuşmazlıklarının idari çözümleri arasında kabul etmektedir²⁷⁵.

Karakoç, kendine özgü olarak, pişmanlık ve ıslah kurumunu bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değil, bir vergi sorununun idari aşamada çözümlenmesi yolu olarak nitelendirmektedir. Vergi uyuşmazlığı ve vergi sorununun farklı kavramlar olduğuna vurgu yaparak pişmanlık ve ıslahta, uyuşmazlık aşamasına gelmemiş fakat idare ile vergi mükellefi ya da sorumlusu arasında sorun oluşturan bir konunun çözümlenmesinin

²⁶⁸ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 360-370.

²⁶⁹ Mutluer, Vergi Genel, s. 312, 315; Mutluer, Vergi Ceza, s. 202.

²⁷⁰ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 272.

²⁷¹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 173.

²⁷² Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Genel Hükümler, İkinci Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2006, s. 207.

²⁷³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2009, s. 102, 109.

²⁷⁴ Bayraklı, Uyuşmazlık, s. 100 vd.

²⁷⁵ Özhan Uluatam- Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s. 220 vd.

hedeflendiğine dikkat çekmektedir²⁷⁶. Bu noktadan hareketle, vergi sorunlarının çözüm yollarını uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim ve nihayetinde pişmanlık ve ıslah olarak sıralamaktadır²⁷⁷.

Buraya kadar ifade edilen görüşlerin dışında da pişmanlık ve ıslah kurumunun bir idarî çözüm yolu olmadığına dair yayınlanmış eserler mevcuttur. Bunlar, dipnotta verilmekle yetinilecektir²⁷⁸.

4.3.3. Ara değerlendirme

Hukukun birçok alanında olduğu gibi vergi hukuku alanında da sıkça kullanılan, anlamının açık ve değişmez olduğu zannedilen kavramlar mevcuttur. Bunlar, hukuksal anlamda derinlemesine düşünüldüğünde, aslında içeriğinin hiç de kullanıldığı şekline uygun olmadığı, birtakım farklılıkların olduğu kolaylıkla görülmektedir²⁷⁹. Uyuşmazlık kavramı genelinde düşünüldüğünde pişmanlık ve ıslah kurumunun bir ‘idarî uyuşmazlık çözüm yolu’ olarak kabul edilmesi de, kanaatimizce, bu örneklerden biridir.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan bir mükellef, açık bir şekilde nitelendirmek gerekirse bir itirafta bulunmaktadır²⁸⁰. Bu durum, Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesi, hukuk kuralının lâfzı ve ruhuyla araştırılması gereğinden hareketle incelendiğinde daha net bir şekilde görülmektedir. Kanun, “...vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara (...) haber vermesi” ifadesiyle bu itirafı açıkça belirtmektedir.

Pişmanlık ve ıslah, yukarıda temel esasları belirtilen uyuşmazlık kavramının kapsamına da uygun görünmemektedir. Burada, idarenin haberinin olmadığı bir durumun mükellef tarafından itiraf edilmesi karşısında, kanuna aykırı bu durumun vergi uyuşmazlığına dönüştürülmesi söz konusu değildir. Tarafların karşılıklı olarak üzerinde

²⁷⁶ Karakoç, Pişmanlık, s. 13.

²⁷⁷ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 664, 665.

²⁷⁸ Muhsin Atçı, “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2007, S. 231, s. 121; Şükrü Güngör, “Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Ocak 1988, C. 3, S. 22, s. 31.

²⁷⁹ Bu konu, hukukun doğru ve etkin uygulanması ve hukukçunun kavramlara hâkim olmasının, hukuk uygulamasına yön vermesi açısından çok önemli görülmektedir. (Yaşar Karayalçın, **Hukukta Öğretim Kaynaklar Metod**, Dördüncü Baskı, Ankara: Adalet Matbaası, 1994, s. 39.)

²⁸⁰ Dönmez, Pişmanlık, s. 77.

anlaşamadıkları bir konu olmadığı gibi kanunen bu konunun üzerinde tarafların karşı karşıya gelip müzakere etmeleri dahi mümkün olmamaktadır. Mükellef, zaten kanuna aykırı olarak yaptığının bilincinde olduğu ve üstelik idareden gizlediği bir işlemi, bir fiili, kendini ihbar etmek suretiyle açığa çıkarmaktadır. İdare ise haberdar olduğu bu durum karşısında, kanunun belirlediği sınırlar içerisinde kalarak ancak pişmanlık ve ıslah şartlarının oluşup oluşmadığını kontrol etmekte ve şartlar yerine getirilmişse mükellefi bu kurumdan yararlandırmak zorundadır. Şartların gerçekleştiğini tespit ettiği halde, verilmesi gereken karara aykırı şekilde, örneğin, mükellefin cezai sorumluluğunu doğuracak nitelikte başkaca bir karara hükmedemez²⁸¹. Usulüne uygun olarak pişmanlık beyanı verdiği halde gerekli şartları, eksiksiz olarak yerine getirmeyen bir mükellefi de her şeye rağmen bu kurumdan yararlandırması mümkün değildir²⁸².

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan mükellef, uyuşmazlık çıkarılmasında olduğu gibi ortaya bir iddiayla çıkmamakta, aynı şekilde idare de mükellefe karşı bir iddia ileri sürmemektedir. Dolayısıyla, uyuşmazlığın tanımında ifade edilen, bir konu üzerinde tarafların değişik görüşlere sahip olmaları sebebiyle bir anlaşmazlık çıkması ve bunun uyuşmazlığa dönüşmesi durumu söz konusu değildir. Burada tarafların, üzerinde düşünce ve fikir ayrılığına düştükleri bir uyuşmazlıktan değil, bilakis, tarafların her ikisinin de kanuna aykırı olduğunu bildikleri ve yeniden kanuna uygun hale getirmeye çalıştıkları bir durumdan söz edilebilir.

Uyuşmazlık çözümünde yer alan özelliklerden biri, çözümün üçlü işleyen bir mekanizmayla gerçekleşmesi olarak yukarıda belirtilmişti. Buna göre, tarafların dışında kalan üçüncü kişilerin de çözüm sürecine katılması, uyuşmazlık çözümünde önemli bir

²⁸¹ Şubat 1998 dönemine ait beyannamede sehven indirim konusu yapılan KDV'nin bulunduğunu anlayan mükellef, pişmanlıkla beyanname vermiştir. Bunun üzerine yapılan düzeltme sonucunda tarh ve tahakkuk eden bu vergi, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerinden doğduğu için KDV Kanunu m. 11/1-c hükmüne dayanılarak tecil edilmiştir. Burada ödeme süresi geçmeyen, dolayısıyla ziyaa uğratılmayan bir verginin varlığına rağmen vergi dairesi tarafından ayrıca pişmanlık zammının hesaplanması yoluna gidilince mahkeme bu zammı hukuka uygun bulmamıştır. (**Danıştay 9. D., E. 1999-2274, K. 2000-3109, T. 31.10.2000**, LYMB); Bir başka kararda, kuralına uygun şekilde verilen pişmanlık dilekçesini dikkate almaksızın cezalı tarhiyat yaparak mükellefe ödeme emri gönderen vergi dairesinin yaptığı işlem, hukuka aykırı bulunmuştur. (**Danıştay 9. D., E. 2005-5064, K. 2007-850, T. 15.03.2007**, LYMB); Yoklama memurlarının düzenledikleri yoklama fişlerinin, incelemeye başlanıldığını gösteren bir belge olarak kabul edilerek pişmanlık talebinin kabul edilmemesi hukuka uygun bulunmamıştır. (**Danıştay 4. D., E. 1984-3090, K. 1986-1337, T. 31.03.1986**, KİBB)

²⁸² Bu konuda Danıştay 11. Dairesinin verdiği örnek kararlar için bkz.: **E.1996-2038, K.1996-2000, T.16.05.1996; E.1999-5908, K.2000-2219, T.23.05.2000** (LYMP)

unsur olarak yer almaktadır. Vergi hukukunda idarî bir çözüm yolu olan uzlaşma kurumu buna güzel bir örnek oluşturmaktadır. Uzlaşma komisyonunun en az üç kişiden oluşması, mükellefin bunların karşısında vekilini, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilciyi ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu yanında hazır bulundurabilmesi, uyuşmazlık çözümünün bu özelliğiyle örtüşmektedir. Bu açıdan bakıldığında, pişmanlık ve ıslah için aynı hükmün geçerli olmadığı sonucuna varılmaktadır. Kanunda, pişmanlık ve ıslahın işleyişi sürecinde, tarafların dışında üçüncü bir kişinin katkı sağlamasına ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

Yapılan tüm bu gerekçeli değerlendirmelerin ışığında, özetle ifade etmek gerekirse, pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmayı gerektiren bir durumda, gerçek anlamda bir uyuşmazlık mevcut olmadığı için, bu düzenlemenin, vergi hukukunda getirilen idarî bir uyuşmazlık çözüm yolu olduğunun da söylenemeyeceği kanaatindeyiz. Bu kurum, hukuki niteliğine ilişkin köklerinin vergi ceza hukukunda aranılması gereken, özünde, çıkması muhtemel (potansiyel) uyuşmazlıkların doğmamasını sağlayan, vergi uyuşmazlıklarının çıkmasını önleyen bir tedbir kurumu olarak vasıflandırılabilir²⁸³.

5. PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN BENZER HUKUKİ KURUMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

5.1.Genel Olarak

Pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuksal niteliğinin doğru olarak belirlenebilmesi adına, ceza hukukunda ve vergi ceza hukukunda yer alan, bu kurumla birtakım benzerlikler ve farklılıklar taşıyan belirli kurumların karşılaştırılması suretiyle büyük fayda sağlanacağı muhakkaktır. Bir hukuksal kurumun incelenmesi sürecinde, hukuksal niteliğin belirlenmesi, bir ölçüde benzer hukuksal kurumlarla olan sınırların net çizilebilmesine bağlıdır. Dikkatle incelendiğinde, VUK m. 371 hükmünün değerlendirilmesinde bugüne kadar bu sınırlar net olarak ortaya konulamadığı için farklı yönlerde birçok görüşün olduğu görülecektir.

²⁸³ *Dönmez'* in, *Güneş'* in ve *Seviğ'* in ortaya koyduğu nitelendirmeler ve uyuşmazlık kavramının ifade ettikleri, bu kanaatin oluşmasında temel teşkil etmiştir.

5.2.Önödeme ile Karşılaştırılması

Ceza hukukunda ceza ilişkisini düşüren genel nedenler arasında düzenlenen önödeme, uzlaşma kapsamı dışında kalan ve sadece adli para cezasını ya da üst sınırı üç aya kadar hapis cezasını gerektiren suçlar için kamu davası açılmasını önleyen veya açılmış olan kamu davasının düşmesini sağlayan bir kurumdur (TCK m.75). Suç işleme oranlarındaki artışa karşılık adalet hizmetlerinin yoğun işyüküyle ihtiyaçları karşılama yetersiz kalması, suçlar arasında önemli ve önemsiz suç ayırımına gidilip bazı fiillerin suç vasfını kaybetmediği halde klasik yargılama usulüne tabi olmadan cezalandırılabilmesi düşüncesi, kısa süreli özgürlüğü bağlayıcı cezaların, cezaevlerinin kapasitesini zorlaması ve dolaylı olarak da devletin mali yönden yükünü artırması gibi sakıncalar, gereksiz zaman kayıplarının önlenmesi arzusu, önödemenin varoluş sebepleri arasında gösterilmektedir²⁸⁴.

Önödemenin dört çeşidinin olduğu söylenebilir: kamu davası açılmadan önce olan önödeme, özel kanunları gereği doğrudan mahkemeye giden işler için olan önödeme, savcının önödeme kapsamında olduğu halde bir fiili önödeme kapsamında gör(e)meyerek dava açması halinde olan önödeme ve son olarak iddianamede belirtilen suçun vasıf değiştirerek önödeme kapsamına girmesi halinde olan önödeme olarak sıralanır²⁸⁵. Bizim için burada pişmanlık ve ıslah ile karşılaştırmaya esas olacak önödeme, kamu davası açılmadan önceki safhada uygulanan önödemedir.

Kamu davası açılmadan önce izlenecek önödeme usulüne göre, gerekli tahkikatların yapılması ve cumhuriyet savcısının, bu durumun önödeme kapsamına giren bir suç olduğunu tespit etmesi üzerine failden ya savcı huzuruna çağrılarak ya da tebligat yapılarak belirlenen para cezasını on gün içinde soruşturma masraflarıyla beraber ödemesi istenir. Ödeme yapılırsa takipsizlik kararı verilerek kamu davası açılmaz, aksi

²⁸⁴ Ali Karagülmez, **Açıklamalı Uygulamalı İçtihatlı Ceza Kararnamesi ve Önödeme**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 349-356; Zaten 1981 tarihli 2370 sayılı kanunda 119. maddenin gerekçesinde de bu kurumun mahkemelerin iş hacmini ve intikal eden dava sayısını azaltmayı amaçladığı açıkça belirtilmektedir. Bkz. Önder, s. 698

²⁸⁵ Bahri Öztürk- M. Ruhan Erdem, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Onikinci baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 1123.

halde iddianame ile kamu davası açılması gerekir²⁸⁶. Bu aşamada önödemenin uygulanması, yargılamasız cezalandırmaya örnek teşkil eder²⁸⁷. Kamu davası devam ederken izlenecek usule göre, durumun önödeme kapsamına dâhil olduğunu tespit etmesi halinde mahkeme de, belirlenen adli para cezasını on gün içinde ödemesi için sanığa süre verir. Sanığın bu sürede para cezasını kovuşturma masraflarıyla birlikte ödemesi halinde kamu davası düşürülür. Aksi halde yargılamaya devam edilir.

Doktrinde bazı yazarlar tarafından, pişmanlık ve ıslah ile önödemenin benzer kurumlar olduğu, hatta pişmanlık ve ıslahın önödeme ve faal nedametın karışımı olduğu yönünde değerlendirmeler yapılmıştır²⁸⁸.

Kanunkoyucunun her iki kurumu düzenlemesinde de failleri yargılayarak ceza vermek istememesi, bu anlamda cezayı ikinci plana atması ortak bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun temel sebebi, kanunkoyucunun hem pişmanlık ve ıslahın hem de önödemenin kapsamına giren suçları, nitelik itibarıyla adam öldürme, tecavüz gibi doğal suçlara nazaran toplum için daha az tehlikeli görmesinde aranabilir.

Her iki kurumun kapsamına giren suçların nitelik olarak birbirine yakın görülmesinin yanında bu kurumlar, ceza ilişkisini düşürmeleri yönünden benzerlik göstermektedir. Önödemededen yararlanılması halinde bir kamu davasının açılması önlenmekte, eğer kamu davası açılmışsa bu halde dava düşmektedir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanılması halinde ise vergi ziyai cezası kesilmemekte ve işlenen fiilin bir kaçakçılık suçu olması halinde kamu davası açılması önlenmiş olmaktadır.

Bahsi geçen benzerliklerin yanında aslında iki kurum arasında çok esaslı farklar bulunduğunu söylemek gerekir.

²⁸⁶ "15.4.2003 tarihinde tebliğ edilen ön ödeme ihtarına yasal on günlük süreden sonra 28.4.2003 tarihinde icap eden sanığın mahkûmiyeti yerine ödemenin süresinde yapıldığı kabul edilerek yazılı şekilde karar verilmesi, yasaya aykırı, yerel Cumhuriyet Savcısının temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden hükmün isteme uygun olarak bozulmasına..." **Yargıtay 7. C.D. E. 2003-17342, K. 2003-12886, T. 24.12.2003** (LYMP)

²⁸⁷ Sulhi Dönmezer- Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C.III, Onbirinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s. 317.

²⁸⁸ Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 408; Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 123; Sahir Erman, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri, İstanbul: Sermet Matbaası, 1961, s. 224; Erman, Ceza Prensipleri, s. 86-87; Erman, Vergi Suçları, s. 21; Mutluer, Vergi Ceza, s. 203.; Aksoy, Pişmanlık, s. 52.

İlk olarak, iki kurum hakkında yetkili olan makamlar açısından bir fark söz konusudur. Önödeme hakkında kamu davası açılmadan önce cumhuriyet savcılığı, dava açıldıktan sonra ise ceza mahkemeleri yetkilidir. Pişmanlık ve ıslah başvurularında ise vergi idareleri yetkilendirilmiştir.

İşlenen suçun yetkili makamlar tarafından öğrenilmesi yönünden de bir fark gözükmemektedir. Önödemede cumhuriyet savcısı ya da mahkeme suçun işlendiği yönünde bilgiye sahiptir. Bu bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda önödeme yoluna gidilip gidilmeyeceği hakkında karar vermektedirler. Oysa pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanabilmesi için olmazsa olmaz (*sine qua non*) şartlardan biri, vergi idaresinin hiçbir şekilde mükellefin yapacağı beyandan önce bu vergi suçundan haberdar olmaması gereğidir (VUK m. 371/1).

Önödemenin gerçekleşmesi için failin/sanığın kendisine yapılan önödeme önerisini kabul etmesi gerekir. Buradaki kabul, önödemenin aslî bir unsurudur. Hatta bu yönü dikkate alınarak önödemenin hukuki niteliğinin sulh anlaşması/sözleşme olduğu dahi düşünülmüştür²⁸⁹. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma konusunda mükellefin ya da idarenin buna benzer bir öneri-kabul ilişkisi sözkonusu değildir. Vergi mükellefi, vergi idaresinden bir talepte bulunur. Kanundaki şartlarına harfiyen uyularak yapılan bu talep karşısında idarenin, olumsuz bir cevap vermesi yönünde takdir hakkı kullanması ise kanunda düzenlenmemiştir.

Önödeme, kamu davası açılmadan önceki safhada, yargılamasız cezalandırmanın bir türü olarak ceza muhakemesi hukukunun, davanın açılmasından sonraki safhada ise ceza ilişkisini düşürmesi sonucunu ortaya çıkardığı için ceza hukukunun içinde düşünülen karma nitelikli bir kurumdur²⁹⁰. Her iki halde de önödeme sayesinde fail/sanık, kayıtlara suçlu olarak geçmez, işlediği fiil tekerrüre esas alınmaz. Ancak bütün bunlar, sonuçta ödediği meblağın, adli bir para cezası olduğu gerçeğini kaldırmaz. Bir başka ifadeyle sanık, sonuçta ceza hukuku anlamında bir ceza almaktan kurtulamaz. Pişmanlık ve ıslah ise bundan yararlanan mükellefler için ne adli ne de idari anlamda herhangi bir ceza getirmemektedir. Bu kurumdan yararlanmak için verginin aslı ve

²⁸⁹ Dönmezer-Erman, C. III, s. 318.

²⁹⁰ Dönmezer-Erman, C. III, s. 317; Centel-Zafer-Çakmut, s. 662.

hesaplanacak gecikme zammının birlikte ödenmesi yeterli olup bunların da hukuken ceza olarak nitelendirilemeyeceği açıktır²⁹¹.

Son bir fark da önödemenin belirli adli para cezasını ya da üst sınırı üç aya kadar hapis cezasını gerektiren suçlar için kamu davası açılmasını önlemesi ya da açılmış olan kamu davasını düşürmesi yönünden belirir. Buna göre, önödeme, hafif hapis ya da hafif para cezasını gerektiren suçlarda uygulanabilir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için hafif ya da ağır hapsi gerektiren bir fiilin varlığı, belirli sınırlar içinde yer alan bir vergi aslı ya da ceza tutarı öngörülmemiştir. Mükellefin verdiği beyannamede matrahın, belirli bir tutarda olması ya da belirli bir alt/üst sınır aralığında olması gibi şartların varlığı söz konusu değildir. Öyle ki verilen beyannamede kaçakçılık sebebiyle kamu davası açılmasını gerektiren bir durum da olsa pişmanlık ve ıslah kurumu, bu davanın açılmasını önlemektedir.

5.3.Vergi Aflarıyla Karşılaştırılması

Af kelimesi, temel olarak, bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama, müsamaha gösterme anlamına gelmektedir²⁹². Hukukî terminolojide ise, “*suç işleyen bir kimsenin, takip edilerek ve cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasından, adalet ve genel yarar düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesi*”²⁹³ anlamında kullanılmaktadır. Uygulanıp uygulanmaması hakkında birçok tartışmaya sebep olan af, kapsam ve süre gibi belirli unsurları farklılık gösterse de siyasal bir tercih ve düşünce olarak tarihte olduğu gibi günümüzde de hukuk sistemlerinde var olmaya devam etmektedir²⁹⁴. Özünde suç unsurunun yer alması, çağdaş devletlerin ihkak-ı hakkı yasaklaması ve cezalandırma yetkisini tekellerinde tutmaları sebebiyle affın hukuki zeminini, meşruiyetini ve sınırlarını, temel olarak, normlar hiyerarşisinde en üstte yer alan anayasal metinler oluşturur. Uygulamada anayasaların bu konuda, yasama ve yürütme organlarından sadece birini ya da her ikisini birlikte yetkilendirdiği görülmektedir²⁹⁵. 1982 Anayasası, af konusunda ikili bir ayrıma gitmiş ve genel af çıkarma yetkisini

²⁹¹ Dönmez, Pişmanlık, s. 78.

²⁹² **Türkçe Sözlük**, Onuncu Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, s. 25.

²⁹³ Yılmaz, Sözlük, s. 31.

²⁹⁴ Tüm bu görüşler ve tartışmalar için bkz. Dönmezer-Erman, C. III, s. 212 vd.; Selâhattin Keyman, **Türk Hukukunda Af**, Ankara: AÜHF Yayını no 199, 1965, s. 14 vd.; Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları no 557, 1992, s. 30 vd.

²⁹⁵ Dönmezer-Erman, C. III, s. 216.

yasama organına, bazı durumlarda özel af çıkarma yetkisini ise hem yasama organına hem de cumhurbaşkanına tanımıştır (Any. m.87, 104). Buradan hareketle, şekli ve organik açıdan yasama organının çıkardığı affin hukuki niteliğinin bir yasama tasarrufu, cumhurbaşkanının çıkardığı affin ise bir yürütme tasarrufu olduğu sonucuna varılır²⁹⁶. Ceza hukuku açısından ele alındığında af, önödeme, ölüm ya da zamanaşımı gibi ceza ilişkisini ortadan kaldıran bir nitelik taşır (TCK m. 65). Vergi kanunlarında, anayasada ya da ceza kanununda olduğu gibi bir af hükmü olmamakla birlikte zaman zaman çıkartılan özel af kanunlarıyla, belirli dönemler içinde kesilmiş vergi cezalarına ilişkin aflar getirilmektedir. Bu haliyle vergi hukukunda aflar, cezalarda indirim ya da uzlaşma gibi vergi cezalarını sona erdiren sebeplerden biridir. Ceza hukukundaki aflara benzer şekilde vergi hukukunda getirilen aflar da devletin cezalandırma yetkisini kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır²⁹⁷.

Vergi aflarıyla pişmanlık ve ıslah arasında benzerlik gösteren bazı yönler olduğu söylenebilir. Temelde her iki kurum da, normal şartlarda, vergi idaresine daha önceden ödenmesi gerektiği halde bir şekilde gizlenmiş ve/veya ödenmemiş vergi borçlarının ortaya çıkarılmasını amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmak ve daha verimli sonuç almak için vergi cezalarına tümüyle af getiren düzenlemelerde olduğu gibi pişmanlık ve ıslahtan yararlanan vergi mükelleflerine de sebep oldukları vergi kayıplarından ötürü bir ceza verilmemektedir. Her iki kurum da bu noktadan bakıldığında ceza sisteminin katı uygulanması halinde doğabilen bazı olumsuzlukları gidermede birer araç olarak görülmektedir. Böylelikle, her iki kurumdan yararlanan mükelleflerin, tekrar dürüst mükellefler safında yer alma imkânı sağlanmış olmaktadır.

Bu kurumlar, ceza hukukuna bakan boyutlarının dışında, devletin/hazinenin ilave bir gelir elde etmesine hizmet etmektedir. Gizlenen ve bir şekilde ödenmeyen vergiler, bu iki kurum sayesinde olmaları gereken yere, hazineye intikal ettirilmekte ve bundan dolayı devletin ekonomik rahatlığına katkı sağlanmaktadır. Burada önemle belirtmeli ki her iki kurum uygulaması açısından da bu konu aslî bir amaç değil, bir sonuç olarak belirmektedir.

²⁹⁶ Keyman, s. 5; Dönmezer-Erman, C. III, s. 217.

²⁹⁷ Bu benzerliğe rağmen iki hukuk dalı arasındaki af düzenlemelerinin birçok farkı da mevcuttur. Bu konuda bkz. Dönmez, Vergi Afları, s. 14-16.

Pişmanlık ve ıslah kurumunu belli yönleri açısından, vergi hukukundaki aflara benzeten görüşler olmuştur. Nitekim Türk hukukunda, *Soymen*, pişmanlık ve ıslah için kısmî bir vergi cezası af kanunu nitelendirmesini yapmaktadır²⁹⁸. *Dönmez* de iki kurum arasındaki benzerliklerden biri olarak, vergi aslının kanunî süresinde ödenmesi halinde suç olan fiile ceza kesilememesi, hatta bu durumun hapis cezasını gerektirse dahi kamu davası açılmaması sonuçlarını doğurması bakımından pişmanlık ve ıslahın, şartlı affa benzetilebileceğini belirtmektedir²⁹⁹.

Pişmanlık ve ıslahta kanunda yazılı sürede vergi borcunu ve gecikme zammını ödeyen vergi mükellefi, ceza almaktan kurtulmaktadır. Bir başka ifadeyle mükellefin ceza almaması, belirlenen şarta uygun hareket etmesine bağlıdır. Burada taliki bir şartın var olduğu söylenebilir. Bazı af düzenlemelerinde de aftan yararlanmak belirli yükümlülükleri yerine getirmeye bağlanabilir ki bu tür aflara ‘*şartlı af*’ denir. Şart, belirli bir sürede teslim olmak gibi taliki ya da belirli bir süre boyunca suç işlememek gibi infisâhi nitelikte olabilir³⁰⁰. Pişmanlık ve ıslahın taşıdığı bu ortak özellik sebebiyle şartlı affa benzediği sonucu çıkarılabilir³⁰¹. Ancak pişmanlık ve ıslahın şarta bağlı olarak uygulanması mutlak olduğu halde aflar, şarta bağlı olmadan da uygulanabilir.

Pişmanlık ve ıslah, kapsam olarak sadece idari nitelikteki vergi cezalarında değil aynı zamanda kamusal nitelikte olup ceza mahkemelerinde yargılanan vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezalarda da geçerlidir. Buna göre vergi affı, kamu davası açılmasına engel olan sebeplerden biri olduğu gibi gerekli şartları taşıyan bir pişmanlık ve ıslah başvurusu da benzer şekilde kamusal nitelikteki vergi suçları yönünden kamu davası açılmasını önleyen bir sebeptir³⁰².

Belirtilen yüzeysel benzerliklere rağmen aslında iki kurumu birbirinden ayıran çok sayıda belirgin farklar bulunmaktadır. Öncelikle pişmanlık ve ıslah, vergi afları gibi belirli bir zaman dilimi süresince değil, kanunda (vergi mevzuatında) sürekli olarak uygulanan bir kurum olarak düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle aflar olağanüstü ve istisnai nitelikte, pişmanlık ve ıslah ise olağan ve sürekli niteliktedir. Teorik olarak,

²⁹⁸ Enver Soymen, “Bir Yazının Düşündürdükleri”, *Vergi ve Resimler Dergisi*, 07.03.1957, Y. 12, S. 275, s. 8.

²⁹⁹ Dönmez, *Vergi Afları*, s. 25.

³⁰⁰ Keyman, s. 63; Centel-Zafer-Çakmut, s. 631.

³⁰¹ Dönmez, *Vergi Afları*, s. 25.

³⁰² Dönmez, *Vergi Afları*, s. 26.

vergi mükelleflerinin normal şartlarda, hayatları boyunca bir kez ve sınırlı bir süreye mahsus olarak vergi affından yararlanmaları beklenirken pişmanlık ve ıslah niteliğindeki bir uygulamadan ise kanunda sürekli yürürlükte olmasının öngörülmesi sebebiyle bir defadan fazla yararlanmak mümkündür³⁰³. Bu teorik gerekçeyle bağlantılı olarak doktrinde, vergi cezalarının etkinliğini korumak ve artırmak amacıyla vergi aflarının sık aralıklarla uygulanmaması görüşü özellikle vurgulanmaktadır³⁰⁴.

Normal şartlarda vergi cezası gerektiren bir fiili işlediği halde, vergi mükellefi, pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak suretiyle, adeta hiç vergi suçu işlememiş gibi muamele görmekte ve böylelikle dürüst vergi mükellefi sıfatını kaybetmemektedir. Bu hükmün varlığı sebebiyle, sürecin başlangıcından itibaren devletin cezalandırma imkânı sınırlandırılmış olmaktadır. Oysa vergi affı uygulamaları, geçmiş dönemlerde oluşan vergi suçlarına karşı bir tepki olarak ortaya çıkmaktadır. Bu halde aftan yararlanacak mükelleflerin, vergi idaresinin karşısına dürüst olarak çıktıkları da söylenemeyecektir³⁰⁵.

Vergi affı, aynı zamanda objektif, genel ve tek taraflı bir işlemdir. Vergi mükellefine af dileme, talep etme konusunda subjektif bir hak tanınmamıştır. Kanunkoyucu af yönünde bir takdirde bulunursa ve kanun çıkarırsa mükellef bundan yararlanabilir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak ise mükellef için bir haktır. Şartlarını yerine getirdiği takdirde mükellefin bu haktan mahrum edilmesi ve sonucunda başka hak kayıplarına uğratılarak cezalandırılması yolu kapalıdır.

Pişmanlık ve ıslah, kanundan doğan ve sınırları kanunla belirlenmiş bir kurumdur. Bu düzenleme karşısında vergi idaresinin yorum yaparak uygulamada esnetme ya da daraltma yoluna gitmesi sözkonusu değildir. Örneğin, idarenin pişmanlık ve ıslahı uygularken gecikme zammı almamak gibi bir takdir yetkisi yoktur. Vergi afları ise yasama organının tekeline bırakılan objektif ve genel işlem niteliği taşıyan hukuki düzenlemelerdir. Yasama organı, af düzenlemesinde mutlak bir takdir yetkisine sahip

³⁰³ Ira Jackson, "Amnesty and Creative Tax Administration", **National Tax Journal**, Vol. 39, no 3, s. 322; James P. Angelini, "Federal Tax Amnesty: The Technical Issues", **The Tax Magazine**, March 1987, Vol 65, Issue 3, s. 195; Steve C. Wells, "State Tax Amnesty Programs on The Rebound", **Journal of State Taxation**, Spring 2002, Vol. 20, No 4, s. 66.

³⁰⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 220.

³⁰⁵ Martin Kellner, "Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool?", **German Law Journal**, 2004, C. 5, S.4, s. 342.

olup af tercihlerinden dolayı herhangi bir gerekçe göstermesi dahi hukuken talep edilemez. Sahip olduğu mutlak yetkiye bağılı olarak af kanunlarının kapsamını belirlemede kanunkoyucuya geniş bir serbestlik sağlanmıştır. Buradan hareketle, pişmanlık ve ıslahın kapsamı açısından vergi aflarıyla üç noktada ayrıldığı söylenebilir³⁰⁶:

Pişmanlık ve ıslah, vergi türleri içinde sadece Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergiler için kabul edilmiştir. Bu kapsama kanun maddesinde açıkça getirilen istisnayla emlak vergisi dâhil edilmemiştir (VUK m. 371/son). Kural olarak vergi affının kapsamını bu yönde sınırlayan bir hüküm yoktur.

Pişmanlık ve ıslahta, tarh yöntemleri bakımından sadece beyana dayanan vergilerin kapsama alınmış olması vergi aflarıyla arasındaki bir başka farkı oluşturur. Vergi aflarında kanunkoyucu dilerse beyan esası dışındaki tarh yöntemlerini de kapsama dâhil edebilir³⁰⁷.

Yasama organı, bir vergi affının kapsamına dilerse vergi cezalarını dilerse gecikme zamlarını dâhil edebilir. Arzu edilmemekle birlikte, teorik olarak, vergi asıllarına ilişkin de af getirilebilir; uygulamada bu türden hükümlere rastlanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu sadece vergi ziyayı cezalarını ve ceza mahkemesinde buna bağılı olarak yargılanmayı önlemekte, usulsüzlük cezalarına ilişkin bir düzenleme getirmemektedir.

5.4.Cezalarda İndirim ile Karşılaştırılması

Pişmanlık ve ıslahla karşılaştırılabilecek bir diğerkurum da vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim getiren düzenlemedir. Vergi cezalarını kısmen de olsa sona erdiren sebeplerden biri, Vergi Usul Kanunu içerisinde düzenlenmiş olan ve gerekli şartların yerine getirilmesi halinde vergi cezalarında indirim sağlayan 376'ncı madde hükmüdür. Bu hükme göre, bir vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, kendisine tebliğ edilen ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde, yani vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde,

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bir vergi veya vergi farkını
- İndirimden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını

³⁰⁶ Dönmez, Vergi Afları, s. 27.

³⁰⁷ Dönmez, Vergi Afları, s. 27.

vâdesi içinde ya da 6183 sayılı Kanun'da kabul edilen bir teminat karşılığında vâdenin bitmesini izleyen üç ay içinde ödeyeceğini açık bir şekilde bildirmesi halinde,

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada *yarısı*, müteakiben kesilenlerde *üçte biri*,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının *üçte biri*, indirilir.

Cezalarda indirimle pişmanlık ve ıslah sürekli olarak uygulanmaları açısından ve Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler üzerinde geçerli olmaları açısından birbirlerine benzerlik göstermektedir. Ayrıca her iki kurum da kanunda belirtilen şartlarının yerine getirilmesi halinde vergi mükelleflerine bu kurumlardan yararlanma hakkı verir. Şartların tümüyle var olduğunu kontrol ettikten sonra vergi dairesinin bu hükümlerin gereğini yapmaktan başka seçeneği yoktur.

Ancak iki kurumun birbirinden ayrıldığı noktalar çok fazladır. Cezalarda indirim, ödenmesi gereken bir vergi tutarıyla buna ilişkin olarak daha önceden kesilmiş bir vergi cezasının, bir uyuşmazlık konusu yapılmadan, bir an önce tahsil edilmesini sağlama amacını güder. Burada idare, işlenen vergi suçundan haberdardır. Pişmanlık ve ıslahta ise vergi ziyayı cezasını gerektiren ve idarenin haberdar olmadığı fiillerin beyan edilmesi söz konusu olup bu sayede hiç bildirilmeyen ya da eksik bildirilen matrahların açığa çıkarılması amaçlanır. Pişmanlık ve ıslahın konusunu, mükellefin ödeyeceği bir vergi cezasının miktarı ya da bu cezada indirim yapılması oluşturmaz. Aksine mükellefin vergi cezası almaması için bir düzenleme getirilmektedir.

Her iki kurumun kapsamına bakıldığında tarhiyat türleri açısından da fark görülecektir. Pişmanlık ve ıslah, yalnızca beyana dayanan vergiler için uygulanabilirken cezalarda indirim, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi ya da vergi farkları için uygulanabilir.

Cezalarda indirimin kapsamına alınan cezalar yönünden de farklılık vardır. Öncelikle, cezalarda indirim, idari nitelikli vergi cezaları için geçerli olup kamusal nitelikte olan ve ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçlarına ilişkin cezaları kapsamaz. Pişmanlık ve ıslahtan farklı olarak ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı üzerine verdiği cezalar bu kurumun kapsamında düşünülemez. Ayrıca cezalarda indirim, hem vergi ziyayı cezası

hem de usulsüzlük cezası için uygulanabilirken pişmanlık ve ıslah, usulsüzlük cezalarını kapsamına almamaktadır³⁰⁸.

5.5. Terkin ile Karşılaştırılması

Terkin, vergi hukukunda, sistematik olarak, zamanaşımı, takas ve ödeme gibi vergi borcunu sona erdiren sebepler arasında yer alır. Bu kavram, hukukta genel olarak, “*resmi sicil, defter ve kütüklerdeki kayıt ve şerhlerin silinmesi ve çizilmesi, yani o kayıt ve şerhlerle iktisap edilen hukuki hükümlerin kaldırılması*” şeklinde ifade edilirken³⁰⁹ vergi hukuku açısından, bir vergi alacağını bütün hukukî sonuçlarıyla birlikte, belirli şartların oluşmasına bağlı olarak ortadan kaldıran bir idari işlem olarak tanımlanır³¹⁰. Bir verginin terkin edilebilmesi için tahsil edilmiş olması şartı aranmamaktadır. Tahakkuk eden, henüz tahsil edilmemiş vergiler de terkin işlemine konu olabilir³¹¹.

Terkin işleminin, hata düzeltme, tahsilin imkânsızlaşması ve doğal afetler gibi birçok hukuki sebebi vardır. Bu sebeplerin kaynağı ise bir kanun hükmü ya da bir mahkeme kararı olabilir. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uygulamada en fazla bilinen terkin hükümlerini içermektedir. Bunların dışında bir af kanunu ya da bir başka özel kanun da terkin hükmü getirebilir. Vergi mahkemesinde görülen bir dava sonucunda da mahkeme, haksız bulduğu bir vergi borcunun terkin edilmesine hükmedebilir.

Pişmanlık ve ıslah kurumuyla karşılaştırma yapmaya uygun görülen terkin, yine Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen doğal afetler sebebiyle yapılan terkindir (m. 115). Bu hükmün uygulanabilmesi için öncelikle, kanun maddesinde sıralanan yangın, don, kuraklık ve benzeri afetler sebebiyle vergi mükellefleri, malvarlıklarını asgari olarak üçte bir oranında kaybetmiş olmalıdır. Oluşan zararlarla bağlantılı olan gelir kaynakları nedeniyle, normalde ödemeleri gereken vergi borçları ve varsa bunların cezaları, zararlar orantılı olarak Maliye Bakanlığı tarafından kısmen ya da tamamen terkin edilir. Özel

³⁰⁸ Usulsüzlük cezalarının, VUK m. 371 kapsamına girip girmediği konusunda geçmişte ve günümüzde yapılan farklı uygulamalar, farklı yargı kararları ve bunlarla bağlantılı olarak bilimsel içtihatlar da birbirinden ayrılan görüşler mevcuttur. Bu konu ileride detaylı olarak incelenecektir.

³⁰⁹ **Türk Hukuk Lûgati**, Üçüncü Baskı, Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayını, 1991, s. 337.

³¹⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 149.

³¹¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 150.

hukukta düzenlenen alacaklının alacağından feragat etmesine benzer şekilde³¹² idare, terkin işlemiyle bir vergi alacağından ve bununla ilişkili bir vergi cezasından vazgeçmiş, bunları tahsil yoluna gitmemiş olur.

Yetkili organlar açısından terkinle pişmanlık ve ıslah arasında benzerlik mevcuttur. Terkine karar vermede yetkili organ, Maliye Bakanlığı ve yetki verdiği vergi idareleridir. Pişmanlık ve ıslah açısından da yetkili organ yine vergi idaresi olarak belirlenmiştir. Temel olarak her iki kurumun uygulanması da idarenin yetki alanına girmekte, yasama ya da yargı organlarının yetki alanları dışında kalmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah ile terkin arasında, idareye bu konularda tanınan takdir yetkisi yönünden bir benzerlik vardır. Her iki hukuki kurumda da yapılan başvuru üzerine vergi idaresinin yapması gereken iş, kanunda belirlenmiş şartların oluşup oluşmadığını incelemektir. Şartların oluştuğunu tespit eden idarenin, terkin ya da pişmanlık ve ıslahın uygulanmasına karar vermenin ötesine geçerek bir takdir yetkisi kullanması söz konusu değildir.

İki kurumun arasındaki bir benzerlik, kanaatimizce, vergi teorisinin temellerinden biri olan vergi kaynağının korunması ilkesinde kendini gösterir. Bilindiği üzere, vergi idaresi, vergi ödeyen mükelleflerin, bu ödemelerindeki sürekliliğin ve istikrarın korunmasına ve dolayısıyla hazinenin gelir kaybına uğramamasına özen göstermek zorundadır. Bu sebeple idare, mükelleflerin ekonomik durumlarını gözetmek ve buna uygun düzenlemeler getirmek durumundadır. Pişmanlık ve ıslah sayesinde vergi mükellefleri, ceza mahkemelerinde yargılanıp hapis cezası almaya kadar giden bir süreci, henüz yolun başında verecekleri bir pişmanlık beyannamesiyle önlemiş olmaktadır. İhtimaller dâhilinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanmamış olan bir mükellefin, vergi kaçakçılığı sebebiyle hürriyeti bağlayıcı bir ceza alarak ödediği/ödeyeceği vergilere kaynaklık eden işlerinin aksayabileceği düşünüldüğünde bunun önemi daha iyi anlaşılacaktır. Diğer yandan, malvarlığı zarara uğramış ve kendi ayakları üzerinde durmakta zorlanan mükellefin, terkin işlemi sayesinde, üzerindeki mevcut vergi yüküyle daha da zor duruma düşmesi önlenmektedir. Durum, tüm boyutlarıyla pişmanlık ve ıslah ile terkin hükümlerinden yararlanma imkânının olmadığı varsayımı

³¹² Terkinin benzerlik gösterdiği alaktan feragat ve diğer hukuki kurumlar hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 149-150.

altında düşünülduğünde, aslında her iki kurumun da vergi kaynağının korunması ilkesine hizmet ettiği sonucuna ulaşılabacaktır.

İki kurumun incelenmesi halinde dikkat çeken ilk fark, bu kurumların kullanılmasını gerektiren önşartların aynı olmayışıdır. Bir mükellefin terkinden yararlanmasının önşartı, kesinleşen bir vergi borcunun kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasını gerektiren yangın, su basması ve haşarat istilâsı gibi olağanüstü bir sebebin olması gereğidir. Bu türden olağanüstü bir sebep, pişmanlık ve ıslahın kullanılmasına zemin teşkil eden bir önşart olarak kabul edilmemiş, mükellefin, vergi idaresinden gizlediği vergi ziyayı doğuran fiilini pişmanlık duyarak beyan etmesi başlangıç olarak yeterli görülmüştür.

Terkinden yararlanan vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergi asılları ve/veya varsa vergi cezaları da kısmen ya da tamamen silinebilmektedir. Vergi idaresi burada kısmen ya da tamamen sadece vergi cezasından değil, bunun yanısıra bir kamu alacağı olan vergi aslından da vazgeçmiş olmaktadır. Buna karşılık pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması halinde, devlet, vergi aslından hiçbir şekilde feragat etmemektedir. Vergi aslına verilen önemin bir göstergesi olarak ayrıca pişmanlık zammı adı altında bir miktarı da vergi aslına ilave olarak tahsil etmektedir.

Kanunkoyucu, normal şartlarda ödenmesi gereken vergi ziyayı cezasının tamamını pişmanlıkla yapılan ödemenin kapsamı dışında bırakmıştır. Hatta buna ilaveten, pişmanlıktan yararlanan mükellefler, vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiilleri sebebiyle haklarında suç duyurusunda bulunulamayacağı için ceza mahkemelerinde yargılanmaktan da kurtulmuş olmaktadır. Yargılamaya ilişkin bu özellik, iki kurum arasındaki bir başka farkı teşkil etmektedir. Buna göre, terkin düzenlemesinin, ceza mahkemelerinde yargılanan vergi kaçakçılığı suçlarına etki edeceğine ilişkin bir hüküm getirilmemiştir. Ancak usulsüzlük cezası, pişmanlık ve ıslah hükmünün aksine terkine konu olabilmektedir.

Tüm bu karşılaştırmalar, bize, iki kurum arasında ciddi ve temel farklılıklar olduğunu açıkça göstermektedir.

5.6.Uzlaşma ile Karşılaştırılması

Uzlaşma, doktrinde, ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözüm yollarından biri olarak kabul edilmektedir. Türk hukuk sistemine Alman hukuku örnek alınarak getirilen uzlaşma kurumu³¹³, özü itibariyle, belli bir miktardaki re'sen, ikmalen ya da idarece yapılan vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve mükellefin aralarında yaptıkları pazarlık sonucunda bir anlaşmaya varmaları şeklinde ifade edilmektedir³¹⁴. Bu kurumun uygulanmasında, vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmasını ve tahsil sürecinin uzamasını önlemek, böylelikle hem yargının iş yükünü azaltmak hem de mükellefin idareyle olan ilişkilerinin iyi düzeyde kalmasına destek olmak şeklinde özetlenebilecek amaçlar güdülmektedir³¹⁵.

Pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma kurumlarının amaçları arasında bir benzerlik söz konusudur. Uzlaşma ile vergi uyuşmazlığının yargı aşamasına intikal etmesi önlenerek vergi alacağının çok daha kısa sürede tahsil edilmesi amaçlanır. Pişmanlık ve ıslah kurumunda da idari ya da yargısal bir uyuşmazlık çıkarılmadan, verginin bir an önce hazineye aktarılması hedeflenir. Her iki kurum da vergi idaresi ve mükellef açısından vergisel bir uyuşmazlığın doğurabileceği emek ve zaman kaybı gibi muhtemel olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına karşı engel oluşturur.

Pişmanlık ve ıslah ile diğer benzerlik ise (cezalarda indirimde olduğu gibi) mükellefin, uzlaşma kurumundan yararlanma konusunda bir hakka sahip olmasıdır. Mükellefin, yargı yoluna gitmeden önce idari yolları tüketmek gibi bir mecburiyeti olmadığı için uzlaşma yolunu kullanıp kullanmama konusunda serbestçe karar verme imkânı vardır. Bu hakkı kullanmaktan mahrum edilemez. Aynı şekilde pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak da mükellef için bir hak olarak kabul edilmektedir.

Bu benzerliklerin dışında pişmanlık ve ıslah kurumuyla uzlaşma arasında birçok esaslı fark sıralanabilir. Öncelikle, pişmanlık ve ıslah, beyan esasına dayanan vergiler için uygulanabilir. Oysa uzlaşma yoluna gitmenin ön şartı, ortada re'sen, ikmalen ya da

³¹³ 19.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanun

³¹⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 170

³¹⁵ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 109.

idarece tarh edilmiş bir verginin olmasıdır. Buradan çıkarılabilecek bir başka fark da idarenin, mükellefin vergi ödevleriyle ilgili hukuka aykırı bir durumdan haberinin olmasında belirir. Uzlaşma kurumunda mükellefin ödemesi gereken vergi ve bununla ilgili cezayı gerektiren suç, vergi idaresinin bilgisi dâhilindedir. Pişmanlık ve ıslahta ise olmazsa olmaz şartlardan biri, mükellefin pişmanlık beyanında belirttiği hukuka aykırı durumun vergi idaresi tarafından daha önceden bir şekilde öğrenilmemiş olmasıdır.

Uzlaşma, tartışmasız olarak, bir vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümünü sağlayan barışçıl bir yol olarak kabul edilmektedir. Bu yolda, üzerinde ihtilaf olan bir vergi borcu ve cezası hakkında mükellef ve idare karşılıklı olarak görüşür, pazarlık yapar ve bir uzlaşmaya varılmak istenir. Buna karşılık pişmanlık ve ıslah, vergi uyuşmazlıkları için getirilen çözüm yollarından biri değildir³¹⁶. Daha önce de üzerinde durulduğu üzere bir vergi uyuşmazlığından söz edilebilmesi için vergi uygulamalarında elde edilen belirli sonuçlar hakkında vergi ilişkisinin tarafları olan mükellef ve idare arasında fikir ayrılığının olması şarttır³¹⁷. Başka bir ifadeyle, mükellef ve idare arasında bir vergi olgusunun hukuk normları karşısındaki durumu hakkında uyuşma olmaması, yani fikir ayrılığı olması gerekir³¹⁸. Pişmanlık ve ıslah, vergi mükellefinin kendi bildiği fakat idarenin bilmediği bir hukuka aykırı durumun yine mükellef tarafından idareye haber verilmesi ve bu durumun hukuka uygun hale getirilmesi çabasını ifade eder. Tüm bu yapılanlar ortaya bir fikir ayrılığı çıkarmamakta, aksine mükellefle vergi idaresi arasında potansiyel bir vergi uyuşmazlığı, mükellefin itirafıyla henüz doğmadan önlenmektedir. Pişmanlık beyanı veren mükellef, kanuni şartlara uygun olarak beyannamesini olması gerektiği hale getirmekte kanunkoyucu da bu davranışı bir anlamda ödüllendirmektedir. Kanun hükmünde pişmanlık ve ıslah sürecinin bir an önce neticelendirilmesine yönelik bir süre düzenlemesinin getirilmesi ve gerekli şartları haiz bir pişmanlık başvurusu karşısında idareye takdir hakkı dahi kullanma imkânı tanınmamış olması da pişmanlık ve ıslahın bir uyuşmazlık çözümü olmadığı yönündeki fikri destekler niteliktedir.

Uzlaşmanın pişmanlık ve ıslah kurumundan bir farkı da iki taraflı bir işlem olmasıdır. Mükellefin kabul etmesine bağlı olarak hukuki geçerlik kazanması bakımından

³¹⁶ Dönmez, Pişmanlık, s.77; Karakoç, Pişmanlık, s. 12.

³¹⁷ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 57.

³¹⁸ Güneş, s. 259.

uzlaşma, idari sözleşmeye de benzemektedir³¹⁹. Uzlaşma komisyonu ve mükellef daha önceden belirlenen yer ve tarihte uzlaşma görüşmelerinde bir araya gelir ve mükellef, komisyonun teklifini kabul etmezse uzlaşma da gerçekleşmemiş olur. Pişmanlık ve ıslahta ise bu anlamda mükellefle idarenin karşılıklı olarak bir araya gelip müzakere ortamına girmelerinden ve dolayısıyla bu türden iki taraflı bir işlemin varlığından söz edilemez.

Uzlaşmaya varılarak tahakkuk eden bir vergi borcu ve gecikme faiziyle vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi halinde bu durum uzlaşmayı hukuken geçersiz kılmaz. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için başvuran bir mükellef ise şartları ihlal ettiği ve süresinde gerekli ödemeleri yapmadığı takdirde pişmanlıktan faydalanamaz. Buna ilaveten 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının yarısı kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağır olanını ödemek zorunda kalır.

Vergi aslının akıbeti açısından da iki kurumun getirdiği düzenlemelerde fark görülmektedir. Uzlaşmada, vergi idaresi, tarh edilmiş olan vergi aslının (borcunun) bir kısmından ve bununla bağlantılı olarak vergi cezasından feragat etmektedir³²⁰. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükellefin ödeyeceği vergi aslı miktarında ise idarenin kısmi de olsa tahsilden vazgeçmesi mümkün değildir. Ödenmesi gereken vergi aslı tutarı ne ise hesaplanır ve eksiksiz olarak ödenir. Hatta normal süresinde ödenmemesi nedeniyle bu vergi borcuna pişmanlık zammı da ilave edilir. Mükellefin işlediği vergi suçuna ilişkin olarak kanunda açıkça vergi ziyai cezası uygulanmayacağı belirtildiği için bu cezalar üzerinden bir feragat de haliyle söz konusu olmamaktadır.

Son olarak da iki kurumun kamusal nitelikteki vergi cezalarına etkileri açısından bir farkın olduğunu söyleyebiliriz. Yukarıda da ifade edildiği gibi şartlarına uygun olarak yapılan bir pişmanlık ve ıslah başvurusu, vergi ziyai cezalarına karşı mükellefi koruduğu gibi ceza mahkemelerinde yargılaması yapılan vergi kaçakçılığı suçları sebebiyle mükellef hakkında kamu davası açılmasını önlemektedir. Uzlaşma kurumu ise yalnızca idari nitelikteki vergi cezalarını kapsamına alır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada hem

³¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 171; Dönmez, Vergi Afları, s. 29.

³²⁰ Uzlaşma uygulamasında, ortalama olarak, vergi aslı için % 10' a, vergi cezasında ise % 90' a varan indirimler yapıldığı görülmektedir. (Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yirmibirinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 117.)

usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezaları, tarhiyat sonrası uzlaşmada ise sadece vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamındadır. Vergi ziyasına sebep olan kaçakçılık suçları ise tarhiyat öncesinde ya da sonrasında uzlaşma konusu yapılamaz.

6. VERGİ İTAATININ BİR ARACI OLARAK PİŞMANLIK ve ISLAH³²¹

İnsanların muhatap oldukları vergiler karşısında verginin ödenmesine kadar geçen süreçte nasıl bir yol izledikleri her zaman merak edilen bir konu olmuştur. Bu doğrultuda vergi sistemine neden itaat edildiğini ya da neden itaatsizlik edildiğini açıklamak amacıyla uzun süredir gayret sarfedilmektedir. Konu hakkında bugüne kadar yapılan birçok bilimsel çalışma bulunmaktadır. Bunlardan ilki Allingham ve Sandmo'ya aittir³²². Burada geliştirilen rasyonel tercih teorisi, Becker'in suçların ekonomik

³²¹ Bu çalışmada *vergi itaati* ve *vergi itaatsizliği* kavramları, "tax compliance" ve "tax non-compliance" kavramlarının Türkçe karşılığı olarak kullanılmakta ve önerilmektedir. Ülkemizde bu kavramların yerine yaygın olarak kullanılmakta olan *vergi uyumu* ve *vergi uyumsuzluğu* kavramlarının yabancı dildeki karşılığını tam olarak ifade etmediğini, hatta Türk vergi hukukunda kavram kargaşasına neden olduğunu önemle belirtmek gerekir. Burada sözü geçen kavram kargaşasıyla kastedilen, vergi uyumunun, vergi uyumlaştırmasını ifade eden "*tax harmonization*" kavramının yerine kullanılmasıdır. Konuya örnek olması açısından Hakan Uzeltürk'ün "*Avrupa Birliği, Türkiye ve Vergi Uyumu*" adlı makalesine bakılabilir (Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri, Vergi Hukuku, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım 2006, s.35 vd.). Yazıda vergi uyumlaştırması yerine ısrarla vergi uyumu kavramı kullanılmaktadır.

Uyum kelimesinin sözlüklerde geçen anlamları da "compliance" kavramını karşılamamakta, büyük ölçüde yetersiz kalmaktadır. "Compliance" tam olarak "uyuma, baş eğme, itaat, razı olma" anlamlarına gelmektedir. Oysa uyum kelimesi, burada kastedilen anlamından çok uzak bir şekilde "1. Bir bütünün parçaları arasında bulunan uygunluk, ahenk. 2. Bir cismin görüntüsünü tam ağ tabaka üzerine düşürebilmek için göz merceğinin dışbükeylik derecesini çoğaltıp azaltması olayı, mutabakat. 3. Bir kelimedeki ünlülerin ve ünsüzlerin birbirlerini ünlü ve ünsüz uyumlarına bağlı olarak etkilemeleri, benzeşmeleri." şeklinde açıklanır. İlk anlamına bakılarak uyum kelimesinin "*tax harmonization*" kavramı için daha uygun düştüğü tespiti yapılabilir. "Vergi itaati" ifadesinde kullanılan itaat kelimesi, "söz dinleme, boyun eğme, buyruğa uyma" anlamını taşır. Vergi konusunun özellikle anayasada bir ödev olarak düzenlendiği ve karşılıksız olması dikkate alınır, vergi hukuku kurallarına muhatap olanların bunlara uyum göstermekten ziyade itaat etmek zorunda oldukları kolaylıkla anlaşılacaktır. Vergi kuralları karşısında mükellefin özgürce karar verme serbestisi olmadığı, ancak vergiden kaçınma gibi meşru yollarla vergi yükünü hafifletebileceği malumdur. Vergi idaresinin, mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini artırmaya yönelik daha iyi hizmet sunmak gibi birtakım çalışmalar içinde olması, kurallara itaat yükümlülüğünü değiştirmez. Vergi idaresi için önemli olan nihai aşamada optimum vergi hasılatını sağlamaktır. Burada her ne kadar vergi uyumu ifadesiyle vergi kurallarına riayet etmenin kastedildiği savunulabilirse de vergi itaatinin, bu kuralların gereğini gönüllü ya da gönülsüz yerine getirmeyi kapsayacak şekilde bir üst kavram kullanılmaya daha elverişli olduğunu söyleyebiliriz. (Yukarıda verilen kelimelerin anlamları için bkz.: Hamit Atalay, **İngilizce-Türkçe Sözlük (I)**, Ankara: TDK Yayınları 1999, s. 720; **Türkçe Sözlük**, Onuncu Baskı, Ankara: TDK Yayınları 2005, s. 1001, 2045)

³²² Micheal G. Allingham- Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, November 1972, C. 1, s. 323-338.

modelini vergi kaçakçılığına uyguladığı öncü makalesinden³²³ hareket ederek ekonomik bir yaklaşımla “homo economicus” insan modelinin kişisel faydasını maksimize edecek ve içsel maliyetlerini minimize edecek karar ve tercihleri benimseyeceği düşüncesinden hareket eder. Teoriye göre, elindeki imkânlar nispetinde az vergi ödeyeceği ya da hiç vergi ödemeyeceği öngörülen bu insanın, vergiye itaat etmesinin altında etkin vergi denetimi ve cezaların caydırıcılığı gibi etkenler bulunmaktadır. Temel varsayıma göre vergi mükellefi, denetlenme oranı, yakalanma riski ve alması muhtemel ceza miktarı gibi etkenleri hesaba katarak vergi kaçırmaya ya da kaçırmamaya karar vermekte ve dolayısıyla beyanını buna göre doldurmaktadır³²⁴. Sonuçta denetim ihtimali arttıkça ve cezalar ağırlaştıkça mükelleflerin vergiye gösterdikleri itaatin daha da yükselmesi beklenir.

Vergi itaatini, sadece denetim ve cezalar temelinde açıklamaya çalışan bu teorinin yetersizliği karşısında vergiye itaati etkileyen çok sayıda faktörü ortaya koyan başka teoriler de geliştirilmiştir. Bunların belirgin özelliği, sadece ekonomik yaklaşımla yetinmeksizin özellikle psikolojik ve sosyolojik faktörlerin vergi itaatine etkileri üzerinde durmalarıdır. Psikolojik, kültürel, ahlaki, dini, siyasi, idari ve hukuki açılardan vergiye itaat ya da itaatsizlik davranışının nedenlerini tasnifleyen bu yaklaşımlar konunun tüm boyutlarıyla anlaşılır hale gelmesini kolaylaştırmaktadır³²⁵. Böyle olması da vergileme sürecinin çok yönlü düşünülmesi gereken yapısıyla örtüşen bir durum ortaya koymaktadır. Mükellefin vergi ödeme kararını vermesinde sadece devlete itaat etmesi gerektiğini düşünerek hareket ettiğini ifade eden psikolojik bir yaklaşım bize vergi itaatini tam olarak açıklayamaz. Burada mükellefin iç dünyasına bakan etkenlerin dışında, örneğin, vergi kurallarını ortaya koyan, bunları uygulayan ve uyuşmazlık çıkması halinde bunu çözen devlet organlarının ya da vergi ödemeyi bir buyruk olarak muhataplarına emreden dinlerin ve inançların vergi itaatine olumlu ve olumsuz katkıları göz ardı edilemez.

Yukarıda kısaca ifade edilmeye çalışılan bu çalışmaların sunduğu tüm veriler de göz önünde tutularak vergi itaati kavramı, “*beyannamenin verildiği zamanda uygulanan*

³²³ Gary Stanley Becker, “Crime and Punishment: An Economic Approach”, **Journal of Political Economy**, 1968, S. 73, s. 169-217.

³²⁴ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 127

³²⁵ Aktan, s. 130 vd.

vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi” şeklinde ifade edilmektedir³²⁶. Vergi itaatsizliği ise mükellefe ait vergi yükümlülüğünün kanunlara aykırı bir şekilde bilerek veya bilmeyerek düşük gösterilmesi ya da olduğundan daha fazla gösterilmesi anlamına gelir³²⁷.

Yapılan tüm bu tespitler karşısında pişmanlık ve ıslah kurumunun vergi itaatıyla etkileşim halinde olmadığını söylemek mümkün gözükmemektedir. Bir kere beyana dayanan vergilere ilişkin olarak vergi ziyai cezasını gerektiren bir fiil işleyen vergi mükellefi, beyannamesini hiç vermeyerek ya da beyannamesinde eksik ya da yanlış bilgi göstererek açık bir şekilde vergi itaatsizliği sergilemektedir. Tanımda özellikle vurgulanan beyannamenin kanuna uygun surette hazırlanarak mükellefin gerçek durumunu yansıtması ve kanuni süresi içinde ilgili vergi dairesine verilmesi hususları bu konuyla örtüşmektedir.

Burada kanunkoyucu, pişmanlık ve ıslah imkânını getirmekle aslında vergi itaatinin yeniden tesis edilmesine ilişkin olarak bir yönüyle hukuki zemin hazırlamakta bir yönüyle de mükellefe bir fırsat sunmaktadır. Bu açıdan pişmanlık ve ıslahı, vergi itaatini sağlamak için vergi idaresinin eline verilmiş hukukî bir araç olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır. Kanun, böyle bir araçla vergi kurallarına gönüllü itaati artırmanın yolunu açmaktadır.

Konunun mükellefe bakan yönü de bulunmaktadır. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmak için başvuruda bulunan mükellef, yeniden vergi dürüstlüğüne dönmekle kendisi açısından gecikmiş de olsa vergi itaatinin şartlarını sağlamış olmaktadır. Vergilendirme dönemi içinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanan çok sayıda mükellef olduğu düşünüldüğünde VUK m. 371 hükmünün, genel anlamda vergi itaati oranının artmasına ve itaat ölçülmesinde gerçeğe en yakın tespitlerin yapılmasına katkı sağladığı anlaşılacaktır. Bu katkının az ya da çok olması, vergi itaatini arttırdığına ilişkin yapılan tespitin doğruluğuna gölge düşürecek bir etken olarak görülmemelidir. Zira böyle bir durumda pişmanlık ve ıslah dışında vergi itaatinin sağlanmasına hizmet

³²⁶ Mehmet Tunçer, “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2003, S. 181, s. 93-94.

³²⁷ Tunçer, s. 94.

ettiğini düşündüğümüz hataların düzeltilmesi gibi başka kurumların da itaate katkılarının olup olmadığının tek tek tartışılması gerekir. Bu yolun tercih edilmesi kanaatimizce verimli sonuçlar doğurmayacaktır.

7. MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA PİŞMANLIK ve ISLAH

Mükellef hakları konusunun çok eskilere dayanan bir tarihinin olmadığı bilinmektedir. Vergi idarelerinin özellikle 1980 sonrasında artan bir ivmeyle mükellef odaklı bir anlayışa doğru yönelmeleri, beraberinde birtakım mükellef haklarının tanınması sonucunu doğurmuştur. Günümüzde uluslararası alanda bu hakların tanınması aşaması çoktan geçilmiştir. Bundan sonrasında bu hakların hukukî anlamda daha güvenceli hale getirilmesi ve sayılarının artırılması için neler yapılabileceği konuları vergi idarelerinin öncelikleri arasındadır.

Hak kavramı, “*bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı veya bir şeyi yapmayı isteme yetkisi*” olarak ifade edilir. Tanımdaki vurgudan da anlaşılacağı üzere temelde bir yetki unsuruna dayanmaktadır³²⁸. Buna paralel olarak mükellef hakları da, “*vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklar*” şeklinde tanımlanır³²⁹. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak da bu tanım kapsamında yeri olan bir mükellef hakkı olarak kabul edilmektedir. Zira mükellefin, kanun hükmünde sıralanan şartları yerine getirmesi, böylelikle cezadan kurtulması için bir hak elde etmesini sağlamaktadır³³⁰. Pişmanlık ve ıslah kurumunun bir mükellef hakkı olduğunda şüphe etmemek gerekir. Bu düzenleme hukuka aykırı fiillerin itiraf edilmesine bağlı olarak uygulanması gereken cezalara karşı açık bir muafiyet getirmektedir. Vergi dairesine şartların var olup olmadığını tespit etme görevinden başka herhangi bir takdir hakkı tanınmamıştır³³¹.

Mükellef haklarının sınıflandırılması sayesinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkının sistem içinde nerede yer aldığı daha iyi anlaşılmaktadır. Bağlı olunan vergi sistemi, hakların kaynağı, uygulanma süreleri gibi birçok kıstas esas alındığı için

³²⁸ Güriz, Hukuk Başlangıcı, s. 44.

³²⁹ Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, Y. 12, S. 136, s. 57.

³³⁰ Binnur Çelik, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, **Maliye Seçme Yazılar**, Ankara: Hazar Reklamcılık Matbaacılık 2003, s. 55.

³³¹ Wassmann, s. 24; Atçı, s. 121.

mükellef haklarıyla ilgili üzerinde uzlaşma sağlanmış bir sınıflandırmanın olmadığı baştan belirtilmelidir. Konu üzerinde çok atıf yapılan eserlerden birinde *Bentley*, bunları temel kanunî haklar ve ikincil kanunî haklar olmak üzere ikili bir ayırımı incelemektedir³³². İlk grubu oluşturan temel kanunî haklar, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğuna, işleyişine ve uygulamasına ilişkin haklardır. Vergi kanunlarının yayınlanışı, geriye yürütülememesi, açıklık ve belirlilik ilkelerine uygun olması bu kapsamda örnek gösterilebilir. İkincil kanunî haklar ise daha çok usul hukukuna ilişkindir³³³. Vergi tarh ve tahsilâtında, vergi ihtilaflarının çözümünde, vergi denetiminde tanınan haklar: vergi idaresinin kararlarının gözden geçirilmesini isteme hakkı ve son olarak vergi hatalarının düzeltilmesini isteme hakkı şeklinde ayrılmaktadır. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı, bu ayırımı tarh ve tahsil aşamasında tanınan haklardan biri olarak kabul edilmektedir³³⁴. Pişmanlık ve ıslah yapısı itibariyle doğrudan beyan esasıyla ve tarhiyatla ilgili olduğu için bundan yararlanma hakkının da tarhiyat aşamasında tanınan bir hak olarak incelenmesi yerinde bir tasnif olacaktır³³⁵.

Vergi Usul Kanunu'nu esas alarak yapılan bir başka ayırımı, vergi mükellefi hakları kendi içinde altı başlıkta: idari başvuru hakkı, yargısal başvuru hakkı, bilgi alma hakkı, vergi mükellefine ait bilgilerin gizliliği ve korunması hakkı, mükellefin temsilci kullanma hakkı, mükellefin vergi denetimi kapsamındaki hakları şeklinde sıralanır. Burada pişmanlık ve ıslah, idari başvuru hakkı başlığı altında düzeltme, şikâyet, vergi cezalarında indirim, uzlaşma ve terkinle birlikte değerlendirilmektedir³³⁶.

Vergi Usul Kanunu çerçevesinde bir sınıflandırma getiren başka bir ayırımı da pişmanlık ve ıslaha, kanundaki sistematiğe de uygun şekilde vergi borcunu ve/veya cezasını sona erdiren haller içinde yer verilmektedir³³⁷.

³³² Bentley Duncan, **Definition and Development**, Taxpayers' Rights An International Perspective (Chp I), Adelaide: Hyde Park Press 1998, s. 4.

³³³ Dönmez, 2004, s. 58.

³³⁴ Neslihan Koşar, **Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2007, s. 119-120.

³³⁵ Bu yönde bir tasnif için bkz.: Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir 2000, s. 281 vd.

³³⁶ İsmail Özgür Aslan, **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2006, s. 157 vd.

³³⁷ Çelik, s. 54 vd.

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkının vergi sistemlerinde mükellef hakkı kavramının oluşmasından çok daha öncesinde var olduğu gerçeği akla gelebilir. Vergi mevzuatında ve dolayısıyla Vergi Usul Kanunu içinde mükellefe yönelik koruma önlemleri arasında kabul edilen pişmanlık ve ıslah gibi birçok kökleşmiş kurum bulunmaktadır. Mükellef hakları kavramının ortaya çıkmasında zaman bakımından görülen bu farklılık, pişmanlık ve ıslahın mükellef hakkı olmasına engel bir nitelik taşımamaktadır.

Pişmanlık ve ıslahın bir mükellef hakkı olarak en büyük işlevi, kanaatimizce, pişmanlık talebinin reddi halinde bu karara karşı bir itiraz yapılmasında hukukî dayanak oluşturması açısından önemlidir. Uygulamada vergi idaresinin verdiği talebin reddi kararına karşı herhangi bir itiraz mekanizması öngörülmemiştir. Danıştay'ın emsal gösterilen kararlarında da pişmanlık talebine verilen red kararlarına idarî işlem teorisi açısından yaklaşmaktadır. Dolayısıyla hem vergi idaresinin hem de Danıştay'ın red kararına itiraz konusundaki görüşlerinde mükellefin lehinde bir yorum getirmediği görülmektedir. Red kararlarının denetim sürecine dâhil edilmesi konusunda yorum getirirken pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın bir hak olduğundan hareket edilerek sonuca ulaşılması daha isabetli olacaktır³³⁸.

8. HUKUK ve İKTİSAT DİSİPLİNİ AÇISINDAN PİŞMANLIK ve ISLAH

İktisat; hukuk bilgisi olan veya hukuku uygulayan kimselerin davranışlarını incelemek için uygun bir araç olarak kabul edilmektedir. Kişilerin çeşitli hukuk kuralları karşısında nasıl bir davranış sergileyeceklerinin ya da bu kuralların ne derece etkin olduğunun değerlendirilmesinde iktisadın kurallarından yararlanmak da bir yöntem olarak karşımızda durmaktadır³³⁹. Hukukta karşılaşılan problemlerin iktisadî analizlerle çözümlenmeye çalışılması, hukuk sisteminin en iyi şekilde işleminde farklı bakış açılarından bakma imkânı sağlayacağı için mutlaka olumlu katkılar sağlayacaktır.

³³⁸ Konu hakkında çalışmanın ikinci bölümünde yer alan “*Pişmanlık ve Islah Başvurusunu İzleyen Süreçler*” başlığı altında incelenen, talebin reddi halinde yargı yolunun kullanılmasıyla ilgili kısma bakınız.

³³⁹ Recai Dönmez, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına ‘Hukuk ve İktisat’ Teorisi Açısından Yaklaşım”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2000, Y. 8, S. 91, s. 81.

İktisat alanında ceza hukukuna dair çalışmaların, *Smith* ve *Bentham*'a kadar uzanan bir geçmişe dayandığı kabul edilmektedir. Hukuk ve iktisat disiplininin sistemli olarak doğmasına ve bu alanda ilk eserlerin ortaya çıkmasına ise 1958 yılında Chicago'da yayınlanmaya başlanan "*The Journal of Law & Economics*" zemin hazırlamıştır. Özellikle Nobel ödüllü iktisatçı *Ronald Coase*'un "*The Problem of Social Cost*" makalesinin Ekim 1960'ta bu dergide yayınlanması, bir milat olarak kabul edilebilir. Suç ve ceza konusuyla doğrudan ilgili olan ve alanında öncü kabul edilen temel eser ise *Becker* tarafından kaleme alınmıştır³⁴⁰. *Becker*, yukarıda ifade edildiği gibi hukukî bir konuyu (suç ve cezayı), iktisadî analizlerle açıklamaya çalışmıştır. Örneğin eserde, cezayı gerektiren davranışlar, anomi ve kalıtım gibi sebeplere dayandırılarak açıklanmak yerine iktisattaki seçim analizleri öne çıkarılarak açıklanmaktadır³⁴¹. İktisadın *tutarlı amaçları etkin araçlarla gerçekleştirme çabası olarak tanımlanan rasyonel davranışları incelediği*³⁴² düşünülürse bireyin suçlu davranışının temelinde rasyonel bir tercihin, akılcı bir seçimin olduğu tespitine de şaşırılmamalıdır. Bireyin verdiği tüm iktisadî kararları gibi suç işleme kararı da bir fayda-maliyet analizi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Karar verme sürecinde birey, psikolojik, güdüsel ya da edinimsel nedenlerle kendisi için iyi olan şeyleri en çoklamaya çalışır ve/veya kötü olan şeylerden kaçınır. Burada bahsi geçen denklemin bir tarafında verginin ödenmemesiyle elde edilecek fayda toplamı, diğer tarafında ise cezalar bulunmaktadır. Mükellef, burada yapacağı değerlendirmede kendisi için fayda maksimizasyonuna ulaşmaya çalışacaktır. İşlenecek hukuka aykırı fiilden elde edilecek fayda toplamının, muhatap olunacak cezalardan daha büyük bir değere ulaşması şartını arayacaktır³⁴³.

Bu tercihte kendisini çevreleyen iç ve dış kısıtlar da belirleyici olur. *Becker*, suç işleyen bir kişinin, bu kısıtları dikkate almak suretiyle sahip olduğu fayda fonksiyonunu maksimize ettiğini, bu nedenle de kural olarak suçlu fiilin tamamıyla rasyonel bir tercihten ibaret olduğunu düşünmektedir. Vergi kaçırın bir mükellef de (ahlakî ve dinî değerler gibi) iç dünyasına ilişkin olan ya da karar verme süreci dışında kalan etkenlerin ya da (vergi cezaları, yakalanma ihtimali, vergi idaresinin etkinliği gibi) kısıtların tesiri

³⁴⁰ *Becker*, s. 169-217.

³⁴¹ *Becker*, s. 170.

³⁴² *Dönmez*, 2000, s. 81.

³⁴³ *Gordon*, s. 119; Bu bakımdan pişmanlık ve ıslah kurumunun kendisinden bekleneni tam olarak vermesi için vergi kaçakçılığının marjinal maliyetinin artırılması gerekir. (*Dönmez*, *Pişmanlık*, s. 75)

altında kalmakta, tüm bunları birlikte düşünerek rasyonel bir tercihte bulunmakta, yani vergi kaçırıp kaçırılmayacağına karar vermektedir³⁴⁴.

Fayda-maliyetler veri iken akılcı bir suçlunun caydırılmasında uygulanacak yaptırımların türü, başarısı ve caydırıcılığı, suçluların yaptırıma bakışını belirleyen risk faktörüyle alakalıdır. Hukukî uygulamanın suç fiilleri üzerindeki caydırma etkisinde potansiyel faillerin risk algısı önemlidir. Konumuzla bağlantılı olarak açıklamak gerekirse vergi cezasını gerektiren bir fiil işlemek durumundaki bireyler, karşılaşılan riske karşı takınacakları tutuma göre risk karşıtı (*risk averse*), risk yansız (*risk neutral*), risk sever (*risk lover*) şeklinde üç gruba ayrılır. Örneğin cezaların sert, hızlı ve kesin uygulanmasına göre bahsi geçen faillerin suç işlemeye karşı tavrı ve duyarlılığı etkilenecektir. Benzer şekilde cezanın para cezası ya da hapis cezası olmasına göre de bu risk algısı değişecektir³⁴⁵.

Alternatifler arasında yapılmak zorunda olan bir seçimin fırsat maliyeti, vazgeçilmek zorunda kalınan alternatif olmaktadır. Fırsat maliyeti, kişisel tercihleri etkilediği gibi devletin vereceği kararlar bakımından da geçerlidir. Kanunların yürürlüğe girmesi, uygulanması, kanuna aykırı davrananların yaptırıma tabi tutulması gibi işlemlerin her birinin fırsat maliyeti bulunmakta ve tüm bunlar sosyal refah düzeyini etkilemektedir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesine bağlı olarak vergi cezası gerektiren bir fiilin işlenmesi, bunların tespit edilmesi ve yaptırıma bağlanması süreç bakımından toplumsal kaynakların kullanılmasını gerektirmektedir³⁴⁶.

Tüm bu ifade edilenler karşısında pişmanlık ve ıslah kurumunun iktisat açısından da önemi, işlenen vergi ziyat veya vergi kaçakçılığı fiilinin bir itirafla ortaya çıkarılmasında saklıdır. Vergi idaresinin henüz tespit etmediği ya da edemediği ve belki

³⁴⁴ Murat Aslan-Zübeyr Yıldırım, "İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik Eden Düzenlemeler", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2010, Y. 6, S. 63, s. 562; *Dönmez*, bu durumu şu şekilde ifade etmektedir: "Vergi yasaları ne kadar kusursuz olursa olsun, vergi yönetimi ne kadar mükemmel örgütlenirse örgütlensin vergi suçlarını bütünüyle ortadan kaldırmak pek mümkün görünmemektedir. Bir kısım vergi yükümlüleri, ya vergi kaçırmanın faydalarını ve tehlikelerini bilinçli bir şekilde tartarak ya hükümet politikalarına ve siyaset adamlarına yönelik olumsuz duygularının etkisinde kalarak ya da gerçekten vergi borçlarını karşılamaya yetecek nakit imkânlarının bulunmaması sebebiyle gelirini gizlemeyi, matrahtan indirebileceği unsurları şişirmeyi, kısaca vergisel düzenlemelere aykırı davranmanın çeşitli biçimlerini denemeyi sürdürecektir." (Dönmez, Pişmanlık, s. 72.)

³⁴⁵ Aslan-Yıldırım, s. 563; Enver Alper Güvel, **Suç ve Ceza Ekonomisi**, Ankara: Roma Yayınları 2004, s. 77 vd.

³⁴⁶ Aslan-Yıldırım, s. 564.

de hiç tespit edemeyeceği hukuka aykırı bir fiilin ortaya çıkarılmasına iktisatçıların bakış açılarından da çıkarım yapmak mümkün gözükmemektedir.

Failin suçunu itiraf etmesi veya kendisini ihbar etmesi (*self-reporting*) hakkında ilk teorik çalışma *Kaplow* ve *Shavell* tarafından yapılmıştır³⁴⁷. Bu çalışmada, temel olarak, hukuk uygulamasında kendini ihbar imkânının sunulmasının, sosyal refahı arttıran bir etki oluşturduğuna vurgu yapılmaktadır. Makalede oluşturulan modelden yola çıkarak pişmanlık ve ıslahın oluşturduğu iki etkiden bahsedilebilir. Bunlardan biri vergi gelirlerinin artmasıdır. Pişmanlık ve ıslah sayesinde toplam vergi gelirinde bir artış olması beklenir. Kaldı ki devletin ulaşamadığı vergi kaynaklarına da bu sayede ulaşılabilmesi ihtimal dâhilindedir. İkinci etkiyse idarî etkinliğin artmasıdır. Özellikle beyan esasına tabi binlerce vergi mükellefinin olduğu bir sistemde vergi kaçırانların tespit edilmesinin ne kadar zor olduğu bilinen bir gerçektir. Pişmanlık ve ıslah kurumunun olmadığı bir uygulamada, idarenin sahip olduğu fizikî ve beşerî sermayeyi kullanarak bunları tespit etmesinin ne oranda mümkün olduğu, tespit edilenlerin ne oranda tahsil edilebileceği ve daha birçok ihtimal birlikte düşünülürse kurumun getirdiği olumlu etkiler daha iyi anlaşılacaktır³⁴⁸.

Kaplow ve *Shavell*'in bu çalışmasında getirilen iktisadî model de eleştirilere uğramış, getirilen her eleştirel çalışma iktisadın, kendini ihbar alanındaki fikir zenginliğini arttırmıştır³⁴⁹. Burada eleştirilerden bir kısmına pişmanlık ve ıslah özelinde yer

³⁴⁷ Louis Kaplow-Steven Shavell, "Optimal Law Enforcement with Self-Reporting of Behavior", *Journal of Political Economy*, 1994, S. 102, s. 583-606.

³⁴⁸ Aslan-Yıldırım, s. 565.

³⁴⁹ Bu çalışmalar arasında öne çıkanlar, şu şekilde sıralanabilir:

- John Livernois & Christopher. J. McKenna , "Truth or Consequences: Enforcing Pollution Standards with Self-Reporting", *Journal of Public Economics*, 1999, S.71, s. 415-440.
- Robert Innes, "Remediation and Self-Reporting in Optimal Law Enforcement", *Journal of Public Economics*, 1999, S. 72, s. 379-393.
- Robert Innes, "Violator Avoidance Activities and Self-Reporting in Optimal Law Enforcement", *Journal of Law, Economics & Organizations*, 2001, S. 17, s. 239-256.
- Eberhard Feess & Eva Heesen, "Self-Reporting and Ex Post Asymmetric Information", *Journal of Economics*, 2002, S. 77, s. 141-153.
- Markus Walzl, *Self-Reporting in Optimal Law Enforcement Against Criminal Teams*, ph-D thesis, RWTH Aachen University, Germany 2003.
- Eberhard Feess & M. Walzl, "Optimal Self-Reporting Schemes with Multiple Stages and Option Values", *International Tax and Public Finance*, 2005, S. 12, s. 1-15.
- Nicolas Marceau & Steeve Mongrain, "Amnesties and Cooperation", *International Tax and Public Finance*, 2000,S. 7, s. 259 - 273.
- Stephan Gneuß, *Strafmildernde Selbstanzeige und Korruptionsbekämpfung*, Dissertation Universität Frankfurt am Main, Wiesbaden: Deutscher Universitäts Verlag 2002.

verilmesi uygun görülmüştür. Kurumun varlığı, vergi cezalarının caydırıcılık fonksiyonunu azaltacaktır. Bu modelde vergi cezalarında yapılacak küçük bir indirimin dahi vergi kaçırın mükelleflerin kendilerini ihbar etmelerini sağlayacağı abartılı bulunmaktadır³⁵⁰. Ayrıca işlediği fiili ihbar eden bir kimseye daha az ceza verilmesi ya da hiç ceza verilmemesi, beyannamesini doğru ve zamanında veren mükellefleri nasıl etkileyecek sorusu sorulmaktadır. Mükellefler açısından böyle bir kurumun varlığı kanunlara uymamayı teşvik edebileceği gibi vergi cezalarından kurtulmak için alternatif bir yol olarak da düşünülebilir³⁵¹. Bu eleştiriler yaptırımların caydırma etkisiyle doğrudan alakalı olduğu için yaptırımlarda yapılacak indirimde caydırıcılığın yitirilmemesi esastır. Bu görüşe göre caydırma etkisini zedelemeyecek ölçüde bir indirimin yapılması uygun kabul edilmektedir³⁵².

Kaplow ve Shavell modelinde vergi kaçırın tüm mükelleflerin fayda fonksiyonları, risk algıları ve denetlenme-yakalanma ihtimalleri aynı olarak düşünülmektedir. Tüm mükellefler için risk algısının aynı olması mümkün değildir³⁵³. Vergi denetimi ihtimalinin farklı mükelleflerce farklı şekilde algılanacağı ortadadır. Bu farklı risk algıları karşısında vergi idaresi, tam bilgi sahibi olmadığı için vergi denetimlerinde de bir düzen olmayacaktır. Başka bir ifadeyle denetimler tesadüfî bir seyirde cereyan edecektir. Böyle bir denetimin caydırıcılığı, yakalanma ihtimalinin az olduğuna inanan şahıslar için düşük düzeyde kalacaktır³⁵⁴. Eleştirilen diğer bir nokta ise modelde vergi kaçırınlar açısından denetlenme ve yakalanma ihtimalinin sabit olduğunun varsayılmasıdır³⁵⁵. Oysa pişmanlık ve ıslah kapsamındaki hukuka aykırı bir fiili işleyen kimse için zamanla bu ihtimalin değişebileceği kabul edilmelidir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanma imkânının tarh zamanaşımı süresince mümkün olduğu düşünülürse bu eleştirinin haklı olduğu görülecektir.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun sosyal refaha sağlayacağı bir katkı da hapis cezalarında meydana getirdiği azalmayla olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarına beş yıla kadar hapis cezası verilebildiği düşünülürse bu tespit daha anlamlı hale gelecektir. Hapis cezasına

³⁵⁰ Walzl, 2003, s. 27.

³⁵¹ Walzl, 2003, s. 7.

³⁵² Güvel, s. 113.

³⁵³ Bu konu hakkında *Innes* (1999) ve *Livernois-McKenna* (1999) çalışmalarına bakınız.

³⁵⁴ Aslan-Yıldırım, s. 568.

³⁵⁵ Feess-Heesen, s. 142.

çarpıtılan bir mahkûmun katma değer oluşturarak vergi verme imkânı ortadan kalkmaktadır. Ayrıca mahkûmiyet süresinde toplumun ısınma, giyinme, barınma, sağlık gibi belirli ek maliyetlere de katlanması kaçınılmazdır. Sadece bu örnekler bile pişmanlık ve ıslah kurumunun varlığının toplumsal anlamda sosyal refah düzeyine olumlu katkı sağladığına birer delil olarak yeterli kabul edilmelidir³⁵⁶.

Kaplow ve Shavell modelinde, suçların itirafına imkân sağlayan pişmanlık ve ıslah gibi kurumların ilave bir idarî masrafa sebep olmadığı da varsayılmaktadır. Ek kadro tahsisi, bunların eğitimi, araç-gereç temini gibi belirli masraflar sırf bu tür kurumlar nedeniyle de yapılabilir. Bu durumda kurumun toplumsal faydasında ister istemez bir azalma gözlenecektir. Özellikle ABD gibi vergi suçlarının itirafına yönelik idarî programlar uygulayan ülkelerde, bunların uygulanması safhasından önce dahi aylar süren çalışmaların yapıldığı bilinmektedir. Programın uygulanmasında ve izleyen süreçte başvuruların alınması, incelenmesi ve takibi uzun soluklu çalışmaları gerektirir. Dolayısıyla kurumun ilave bir masraf sebebi olmadığı varsayımında ısrarı sürdürmek mümkün görünmemektedir.

Yukarıda yapılan tespitleri öz olarak bir cümleyle ifade etmek gerekirse iktisadî açıdan yapılan çalışmalarda daha çok optimal hukukun uygulanması ve yaptırımların caydırıcı etkisinin korunması ekseninde suçların itirafını teşvik eden kurumların sosyal refah düzeyine sağladığı katkılar üzerinde durulmaktadır, ama konu üzerinde tartışmalar devam etmekte ve yeni teoriler geliştirilmektedir. Kanaatimizce hukuk ve iktisat disiplini, vergi suçlarının itirafını temin eden pişmanlık ve ıslah gibi kurumların daha etkin ve verimli uygulanmasında hukukçuların farklı bakış açılarından bakmasını sağlayan bir kaynak olmaya devam edecektir.

9. KAYITDIŞI EKONOMİYLE MÜCADELEDE PİŞMANLIK ve ISLAH

Çok kapsamlı bir içeriğe sahip olması nedeniyle üzerinde tam mutabakat sağlanmış bir tanımı olmamakla birlikte kayıtdışı ekonomi, GSMH hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistiksel yöntemlere göre tahmin edilemeyen, başta vergi kanunlarının ve diğer kanunların hükümlerinden kaçmaya yönelik olarak beyan edilmemek suretiyle

³⁵⁶ Aslan-Yıldırım, s. 569.

kayıtlara geçirilmeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler olarak anlaşılmaktadır³⁵⁷. Bir başka tanıma göre “resmi kayıtlara girmeyen ve belgelendirilemeyen, yani milli muhasebe kayıtlarında görülmeyen, gayri safi milli hâsıla büyüklüklerine yansımayan tüm faaliyetler” kayıtdışı ekonomiyi ifade eder³⁵⁸.

Literatürde bu kavramın kara ekonomi, yer altı ekonomisi, gölge ekonomi, saklı ekonomi gibi değişik isimlerle anıldığı da bilinen bir gerçektir. Bu çeşitlilik benzer şekilde kayıtdışı ekonomiyi oluşturan faaliyetlerin neler olduğu konusunda da kendini göstermektedir. Başta da belirttiğimiz gibi kavram üzerinde ve kavramı oluşturan unsurlar üzerinde tam olarak görüş birliğine varılamaması ve konuyu işleyen eserlerde temel alınan noktaların değişiklikler göstermesi bu çeşitliliği doğurmaktadır. Kayıtlı ekonomiyle kayıtdışı ekonominin sınırlarının dahi belirgin olarak ayrılmadığı gerçeği karşısında bunun olması gayet normal karşılanmalıdır.

Kayıtdışı ekonomiye hayat veren ekonomik faaliyetler, bir kabule göre, üç başlık altında toplanabilir.

- Bunlardan ilki, beyan dışı ekonomidir (*unreported economy*). Vergi idaresine bildirilmesi gerektiği halde hiç mükellefiyet tesis ettirmemek ya da düşük gelir beyan etmek gibi yollarla bildirilmeyen faaliyetler bu grubu oluşturur³⁵⁹.
- İkinci faaliyet grubuna ise gayri resmi ekonomi denilir (*informal economy*). Devletin kontrol ettiği resmi ekonominin dışında kalan üretim ve değişim ilişkileri bu kapsamda yer alır. Bu faaliyetlerin öne çıkan bazı niteliklerden biri sosyal güvenliğin ve vergilendirmenin dışında bırakılan geleneksel küçük ölçekli ekonomik faaliyetler olmalarıdır³⁶⁰. Ayrıca bu faaliyetler, işgücü ve sermaye arasında ayırımın olmadığı ya da çok az olduğu, işgücü ilişkilerinin

³⁵⁷ Şükrü Kızılot- Şafak Ertan Çomaklı, “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2004, s. 117.

³⁵⁸ Sadık Kırbaş, **Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul: TESAV Yayınları 1995, s. 4; Başka tanımlar için bkz.: Türkmen Derdiyok, “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs 1993, S. 14, s. 54; Güneri Akalın, “Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1996, S. 178, s. 27; Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul: Bağlam Yayınları 1996, s. 111.

³⁵⁹ Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıtdışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2004, s. 16.

³⁶⁰ İbrahim Halil Sugözü, **Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)**, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, Konya 2008, s. 6.

resmi sözleşmelerden ziyade akrabalığa veya kişisel ve sosyal ilişkilere dayandığı üretken birimler tarafından yapılmaktadır³⁶¹. Bunlar hukuki boşlukların varlığı, idarenin ve denetimin yetersizliği gibi sebeplerle resmi kayıtlara alınamamakta ve dolayısıyla vergilendirilememektedir.

- Son faaliyet grubuna ise yasadışı ekonomi ya da yeraltı ekonomisi (*criminal economy*) denir. Adından da anlaşılacağı üzere bu tür faaliyetler, karaparaya kaynaklık eden, silah kaçakçılığı, uyuşturucu satışı ve fuhuş gibi ceza hukuku açısından suç konusuna giren ve yaptırıma bağlanan faaliyetlerdir. Bu gruptaki faaliyetlerin kaynağında tümüyle kanunsuz fiiller yer almaktadır. Oysa ilk iki gruba kaynaklık eden fiiller, kural olarak kanunen yasaklanmamakla birlikte kuralların ihlali sonucunda ortaya çıkmaktadır³⁶².

Yapılan bu tasnif dışında literatürde başka tasniflere rastlamak mümkündür³⁶³. Ancak burada konu kapsamını genişletmemek adına bu teorik bilgilerle yetinilecektir.

Kayıtdışı ekonominin vergi hukukuna bakan yönü, pişmanlık ve ıslah açısından çalışmanın bu başlığı altında yapılacak tespitlerin temelini oluşturacaktır. Bu sebeple öncelikle vergisel açıdan kayıtdışı ekonomi kavramının ortaya konulması gerekir. Vergi işlemlerine bakan yönüyle kayıtdışı ekonomi, vergi mükellefiyetinin veya vergiye tabi gelirin gizlenmesi olarak tanımlanır³⁶⁴. Bir başka ifadeyle, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsüyle vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmış faaliyetlerin bütününe denir³⁶⁵. Bu yönüyle kayıtdışı ekonomi aynı zamanda vergi itaatsizliği kapsamında kabul edilmektedir³⁶⁶.

Burada vergi hukuku açısından vergi kaybının (ziyanın) nasıl tanımlandığının belirtilmesi de kesişme noktalarının ne kadar belirgin olduğunu göstermek açısından önem taşımaktadır. “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden

³⁶¹ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: DPT Yayınları 2001, s. 21.

³⁶² Akgül Yılmaz, s. 18.

³⁶³ Bu konuda bkz.: Sugözü, s. 5 vd.

³⁶⁴ Tunçer, s. 94.

³⁶⁵ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi 1999, s. 48.

³⁶⁶ Tunçer, s. 94.

verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK m. 341/1).”

Pişmanlık ve ıslah hükmü de tam bu noktada hiç beyanname vermemek ya da verdiği beyannamede yanlış veya eksik bilgi sunmak suretiyle vergi idaresinden gizlenen bilgilerin idareye bildirilmesini teşvik etmektedir. Bu sayede mükellef, sorumlu ya da fiile iştirak eden kimse oluşturduğu vergi kaybını gidermek suretiyle normalde idarenin bilgisi dışında bulunan ve dolayısıyla kayıtdışı olan bir vergi kaynağının kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. Kanunda vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillerle yetinilmeyerek bir de vergi kaçakçılığı suçunun pişmanlık ve ıslah kapsamına alındığını görmekteyiz (VUK m. 359). Kayıtdışı ekonominin yasadışı yönünden kaynaklandığını düşündüğümüz vergi kaçakçılığı hakkında kanunkoyucunun böyle bir tasarrufta bulunması gayet isabetli olmuştur. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği yaygın tepkilerden biri olan vergi kaçakçılığı, bilerek ve istenerek vergi kanunlarına ve hukuka aykırı bir şekilde vergi yükünü hafifletme çabasından başka bir şey değildir. Tespit edildiği takdirde doğrudan ceza mahkemesinde yargılanması gereken ve hapis cezasını gerektiren böylesine nitelikli bir vergi suçunun da pişmanlık ve ıslahtan yararlandırılması, kayıtdışılığın azaltılmasına doğrudan katkı sağlamaktadır.

Yapılan tespitlerin ne derece isabetli olduğu kayıtdışı ekonominin meydana getirdiği kısır döngünün hatırlanması halinde daha da iyi anlaşılacaktır. Bilindiği gibi kayıtdışı ekonomik faaliyetlerinin varlığı, aslında vergilerin olması gerekenden daha az tutarda ödenmesine neden olmaktadır. Devletin en temel gelir kaynağı olan vergilerin tahsilindeki bu düşme ister istemez tasarrufları, yatırımları gelir dağılımını ve fiyat değişikliklerini olumsuz bir şekilde etkileyen bütçe açıklarını meydana getirmektedir. Bütçe açıklarının nasıl finanse edileceği konusu ciddi bir problem olarak ortadadır. Problemin çözümü için mevcut vergi oranlarının arttırılması, yeni veya ek vergiler konulması gibi vergi sistemine ilişkin çareler denenebilir. Bunun dışında bütçe açığının borçlanma yoluyla karşılanması tercih edilebilir. Bu takdirde devlet tahvillerini kimin aldığına bağlı olarak farklı sonuçlarla karşılaşılacaktır. Ülke içinde bulunan kişi ve firmalar bunları alırsa tasarrufların artışında bir azalma oluşabilir. Ülkede faiz oranları yükselince verimli yatırımlara ayrılan kaynaklar kamu sektörüne aktarılmış olur. Yatırımların azalmasıyla birlikte işsizlik oranları ve kayıtdışı istihdam artar. Kısacası,

gelişen rant ekonomisiyle birlikte üretim ekonomisi daralır. Tahvillerin Merkez Bankası'na alınması halinde para arzında yaşanacak artış, enflasyonist bir etki oluşturabilir. Tahvillerin yurtdışından alıcı bulması da o ülke açısından dışarıya kaynak transferi olması ve ekonomik refah düzeyini düşürmesi sebebiyle olumlu karşılanmayacaktır. Bütçe açığının kapatılmasında para basma yolunun tercih edilmesi de parlak bir çözüm yolu değildir. Zira bu durumda enflasyonda yaşanacak artış aynı zamanda gelir dağılımındaki bozulmanın da habercisi olacaktır³⁶⁷.

Yukarda oldukça yüzeysel olarak ifade edilen bu tablo, bütçe açıklarının sadece ekonomik etkilerini ortaya koymaktadır. Bunun ayrıca hukuki, idari, mali ve sosyal etkilerinin de olduğu düşünüldüğünde verimli ve istikrarlı bir vergi sisteminin önemi yeniden anlaşılacaktır.

İfade edilen tüm bu gerçeklerin yanında vergi mevzuatının durumu, vergi denetimlerinin yetersizliği, vergi idaresinin yapısal eksiklikleri vb. olumsuz özellikler de gözönünde tutulduğunda pişmanlık ve ıslah kurumunun kayıtdışı ekonominin azaltılmasında rolünün olmadığını düşünmek mümkün gözükmemektedir.

10. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN OLUMLU ve OLUMSUZ YÖNLERİ

Bir hukuk sisteminde yürürlükte olan tüm kurumlar gibi pişmanlık ve ıslahın da teorik ve pratik açıdan irdelenen ve eleştiri getirilen birtakım yönleri bulunmaktadır.

10.1. Olumlu Yönleri

10.1.1. Bir vergi uyuşmazlığının doğmasına engel olması

Pişmanlık ve ıslahın temelde bir vergi uyuşmazlığının doğmasını engelleyen bir kurum olduğu çalışmanın başlarında detaylı olarak tartışılmıştı. Bu düzenlemeyle birlikte mükellefle vergi idaresi arasında birçok idari ya da yargısal uyuşmazlığın ortaya çıkma ihtimali sürecin en başında bertaraf edilmiş olmaktadır.

³⁶⁷ Beyhan Ataç, **Maliye Politikası**, Sekizinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi 2009, s. 225, 226; Coşkun Can Aktan, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık 2006, s. 204-206.

10.1.2. Vergi suç ve cezalarına etkisi

Pişmanlık ve ıslahın, kapsamına giren vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı suçları üzerinde bir ceza muafiyeti getirmesi, mükellefleri, bu kurumdan yararlanmaya teşvik eden temel sebeplerden biridir. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslahın, vergi ceza hukukunun en önemli düzenlemesi sayılabileceği dahi ifade edilmektedir³⁶⁸. Süreç bir uyuşmazlık halini almadan ve cezalı tarhiyatlar yapılmadan kanunun açık hükmüyle cezaların uygulanmaması, bir anlamda devletin cezalandırma hakkından feragat etmesini de ifade etmektedir³⁶⁹. Böyle bir tercihle vergi cezaları açısından bir etkinlik kaybı oluştuğu³⁷⁰ iddia edilebilirse de hem mükellefin hem de devletin daha öncelikli menfaatleri bu cezaların uygulanmamasını haklı kılmaktadır.

Hukuka aykırı fiillerden oluşan vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu, aslında pişmanlık ve ıslahtan yararlanmakla ortadan kalkmamaktadır. Başka bir ifadeyle bu kuruma başvurulmasıyla aslında unsurlarıyla birlikte ortada olan bu hukuka aykırı fiiller, hukuka uygun bir hale dönüşmemektedir. Getirilen koruma sadece adı geçen fiillerin gerektirdiği cezalara muhatap olmamaktan ibarettir.

Ortada hukuka aykırı olarak işlenen bir fiil vardır. Bunun idare tarafından öğrenilmesiyle aslında faile ceza da verilmesi gerekirken kanunun getirdiği imkândan yararlanılarak ceza kaldırılmaktadır. Yeri gelmişken kurumun cezayı önleyen bir sebep mi yoksa cezayı kaldıran bir sebep mi olduğuna ilişkin iki görüşün olduğu belirtilmelidir³⁷¹. Katıldığımız görüşe göre burada cezaya müstahak olunmakta ancak 371. maddeden yararlanılması nedeniyle ceza kaldırılmaktadır³⁷².

Mevcut uygulamada pişmanlık talebiyle verilen beyannamelere tanınan ceza muafiyetinin mutlak anlamda bir ceza muafiyeti olduğu söylenemez. Bu kapsamdaki

³⁶⁸ Schwarz ve Diğerleri, s. 4.

³⁶⁹ Schwarz ve Diğerleri, s. 5.

³⁷⁰ Mustafa Erkan Üyümez, **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2004, s. 295-296.

³⁷¹ Wassmann, s. 26.

³⁷² Klaus Tipke- Joachim Lang, **Steuerrecht**, 19. Auflage, Köln: Verlag Otto Schmidt, 2008, s. 1112; Wassmann, s. 26; Schwarz ve Diğerleri, s. 10.

başvurularda, talebin kabul edilmesi halinde “I. derece I kat” usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilmektedir³⁷³. Şartları varsa özel usulsüzlük cezası da kesilebilir³⁷⁴.

10.1.3. Emek ve zaman kaybıyla çeşitli giderlerin önlenmesi

Mükellefe ve idareye bakan yönüyle bir vergi uyuşmazlığının çıkmaması, öncelikle idari ve yargısal birçok işlemin yapılmasını engellemektedir. Konuyu yargılama açısından ele alalım.

Bir kere mükellefin ya da vergi idaresinin dava açması söz konusuysa yargılama öncesi birtakım hazırlıklar yapılması, konu üzerinde emek harcanması gerekir. Mükellefin ticaret şirketi olduğu ve önemli tutarda vergi kaçakçılığı isnadının olduğu bir dava örneğinden hareketle durumu somutlaştırabiliriz³⁷⁵. Boyutlarına bağlı olarak böyle bir dava nedeniyle şirket çalışanları, şirketin akıbeti nedeniyle olumsuz etkilenecek, verimlilikleri ister istemez düşecektir. Sadece davanın görülüyor olması dahi şirketin ticari itibarı ve ticari ilişkileri açısından istenmeyen sonuçların doğması için yeterli olacaktır. Şirketin kâr oranlarında yaşanan kayıplar, halka açık anonim ortaklıklarda hisse senetlerinin değerinin düşmesi öngörülebilir sonuçlardır³⁷⁶.

Yargı mercilerinin ülkemizde herkesin malumu olan ağır iş yükü nedeniyle yargılamanın ne kadar süreceği hakkındaki belirsizlik de ayrıca ele alınmalıdır. Dava sürecinde yargılama giderleri başvuru harcı, posta giderleri, avukatlık ve bilirkişilik ücreti masraf kalemleri olarak karşımıza çıkar. Yürütmenin durdurulması ve temyiz gibi farklı talepler masrafları daha da arttıracaktır. Ortada haksız yere ödenen vergi ve/veya ceza varsa ya da ödenmeyen kamu borcu varsa hem mükellef hem de vergi idaresi (dolayısıyla hazine) dava süresince bu mali kaynaktan mahrum kalacaktır. Bu süre

³⁷³ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 87/3-a.

³⁷⁴ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 371; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 174; Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 411; Bayraklı, Vergi Ceza, s. 205; Işık-Topaç, Tarihsel Süreç, s. 77 ve dnp. 44; Özgür Biyan, “Pişmanlık ile Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulabilir mi?”, **Mali Pusula Dergisi**, Mayıs 2006, Y. 2, S. 17, s. 39; Mehmet Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Pişmanlık Müessesesinin Mahiyeti, Yararlanma Şartları ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2001, Y. 9, S. 106, s. 102.

³⁷⁵ Bu örnek, Türkiye’de 31.12.2009 itibarıyla vergi mükellefi olarak gözüken 555.294 limited şirket, 41.416 adi ortaklık, 79.934 anonim şirket, 44.422 kooperatif, 3.025 kollektif şirket, 239 adi komandit şirket ve 1 tane de paylı komandit şirket bulunduğu ve bunların ekonomik hayat içindeki rolleri dikkate alınarak düşünülmelidir. (**GİB 2009 Faaliyet Raporu**, Ankara: 2010, s. 145; 2008 yılına ait veriler için bkz.: **GİB 2008 Faaliyet Raporu**, Ankara: 2009, s. 167.)

³⁷⁶ Bu konuda Doğan Holding’in 2005-2008 yılları arasındaki hesap dönemlerine ilişkin birçok vergi davasıyla yıllardır uğraşıyor olması unutulmaz bir örnek olarak gösterilebilir.

yapılan bir araştırmada, tek hâkimle görülen bir vergi davasında itiraz yolunun sonuçlanması da dâhil ortalama 1 yıl 9 aydır. Kurul halinde görülen bir davadaysa temyiz aşamasıyla birlikte ortalama 2 yıl 4 ay olarak hesaplanmıştır³⁷⁷. 2009 yılı içinde vergi mahkemelerinin bir önceki yıldan devreden 72.177 davayla birlikte gelen iş sayısı toplam 188.438 olup yılsonunda bunların 76.534 tanesinin 2010 yılına devredildiği bilinmektedir. 2009 yılında karara bağlanan bu davaların arasında 2005 ve daha öncesi yıllardan beri görülenler 166 (%0,1), 2006'dan 447 (%0,4), 2007'den 4662 (%4,2), 2008'den 42.493 (%38,0), 2009'dan ise 64.136 (%57,3) tanedir. Danıştay'ın durumu da pek iç açıcı görünmemektedir. 2009 yılında gelen iş sayısı toplam 275.598, sonraki yıla devreden iş sayısı 168.639'dur³⁷⁸. Mükellefin yargı yolunu her olumsuzluğa rağmen daha güvenilir bulması ve idarenin, politikalarıyla başlıbaşına bir uyuşmazlık kaynağı³⁷⁹ olarak çalışmaya devam etmesi bu tür sonuçlara zemin hazırlamaktadır.

Bunlara ilave olarak böyle bir davayla ilgilenmesi için idare içinde belirli sayıda personelin istihdam edilmek zorunda olması ister istemez zaman ve emek kaybına neden olacaktır. Yargılama sonunda mükellefin haksız çıkması halinde bir de vergi cezası, gecikme faizi veya tazminat gibi kendisi için ayrı maddi külfetlere katlanmak zorunda kalması, sorumluların hapis cezasına çarptırılması tabloyu daha da vahim hale getirmektedir. Vergi idaresinin kendi gerçekleri açısından da durum pek farklı değildir. Vergi alacağını tahsil edebilmek için öncelikle icra takibi yapmak zorunda kalabilir. Toplumda mükelleflerle sürekli davalı-davacı konumuna düşen bir vergi idaresi imajı da olumlu karşılanmayacaktır. Hatta bunun uzun vadede toplumsal tepkileri tetiklemesi de ihtimal dâhilindedir.

Basit bir işlem gibi görünse de pişmanlık talebinde bulunmakla aslında ne gibi sonuçların bertaraf edilebileceği görülmektedir. Bu nedendir ki pişmanlık ve ıslah hükmünün yürürlükte olması, hem vergi idaresinin hem de pişmanlıktan yararlananların emek ve zaman kaybıyla daha başka giderler yapmasını önleyici bir fonksiyon ifa etmektedir.

³⁷⁷ Nihal Saban, **Vergi Yargısının Etkinliği**, İstanbul: TESEV Yayınları, 1999, s. 95; Ayrıca bkz.: Nazmi Kayağdı, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara: ASO Yayını, 2001, s. 261.

³⁷⁸ 2009 yılına ait tüm bu adli istatistikler için bkz.: <<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>>

³⁷⁹ Kayağdı, s. 267 vd.

10.1.4. İyiniyetli vergi mükelleflerinin korunması

Türkçedeki “kurunun yanında yaşın da yanması” deyimiyle özdeşleştirilebilecek bir durum da vergi ceza hukukunda getirilen kanuni yaptırımların, iyiniyetli olduğu halde cezayı gerektiren bir fiil işleyen mükelleflere de uygulanmak zorunda kalınmasıdır.

Mükelleflerin getirilen ceza müeyyideleri karşısında eşit muamele görmeleri kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Bu anlamda pişmanlık ve ıslah, bir kastı olmadığı halde ya da ihmalle vergi ziyana sebep olan mükelleflere belli ölçüde hakkaniyet kapısını aralayarak cezadan kurtulma imkânı sağlamaktadır. Örneğin ülke içinde ya da ülkeler arasında taşımacılık yapan bir mükellefin yollarda geçirdiği uzun süreler içinde iş yoğunluğu sebebiyle beyanname verme sürelerini kaçırmaması muhtemeldir. Beyanname verme sürelerini bu şekilde hiçbir kötüniyeti olmadığı halde geçirmiş bir mükellefin vergi ziyayı cezası alması kanunilik ilkesinin bir gereği denilebilirse de bu durum hakkaniyetin gereği olarak kabul edilemez. Bu gibi istenmeyen durumlarda pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaları sağlanan mükellefler, böylelikle vergi cezalarından da korunmuş olmaktadır.

Madalyonun bir de dürüst mükelleflere bakan yönünü ele almak gerekir. Yaptırım tehdidi altında vergi ödevlerinin hukuka uygun şekilde yerine getirilmesinin temin edilmesi sayesinde aynı zamanda dürüst mükelleflerin menfaatleri de korunmuş olmaktadır³⁸⁰.

10.1.5. Vergi tahsilâtına katkısı

Pişmanlık ve ıslah kurumu, şahsi bir ceza muafiyeti getirmesinin yanında pişmanlık talebinin kabul edilmesiyle birlikte aynı zamanda oluşan vergi borcunun ortadan

³⁸⁰ Başaran Yavaşlar, 2008, s. 72; Başaran Yavaşlar, 2009, s. 286; Yazar, bu konuda 5815 sayılı Kanun’un 344. madde için getirdiği gerekçeye atıf yapmaktadır: “(...) hileye başvurmak suretiyle vergi kaçırın veya vergiden kaçınanların, yalnız Hazineyi değil aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayrimeşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayırarak vergilerini gizlemek imkânını aramaya sevk ve icbar eylediği hakikattir. O halde dürüst vatandaşları korumak, suçların vukuunu önleyecek tedbirleri alarak cemiyet ahlakında rahneler açılıp büyümesine mani olmak ve bir Devlet nizamı demek olan vergi nizamını bozmaktan çekinmeyenleri ibreti müessire teşkil edecek şekilde tertip eylemek zarureti aşikârdır.”

kalkmasına, dolayısıyla tahsilâta katkı sağlamaktadır. Vergilemenin mali amacıyla doğrudan bağlantılı olarak kayıtdışı olan, vergi idaresinin bilgisi ve tasarrufu dışındaki vergi kaynaklarının, pişmanlık ve ıslah sayesinde kayıt altına alınarak tahsil edilmesidir. Bu vergi kaynakları, vergi idaresinin yapacağı çalışmalarla ortaya çıkarılabilecek durumdadır, ama bu çalışmalar yerine göre zahmetli ve uzun zaman alan gayretleri gerektirmektedir. Burada bir de tüm çalışmalara rağmen ne yapılırsa yapılsın hiç tespit edilemeyecek durumdaki kayıtdışı vergi kaynaklarının varlığı da dikkate alınmalıdır. Pişmanlıktan yararlanan mükellefin verdiği bilgiler sayesinde uzun çalışmalarla elde edilecek ve hatta bu çalışmalara rağmen hiç tespit edilemeyecek durumda olan malî kaynaklar kolayca hazineye aktarılmış olacaktır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun tüm kayıtdışı vergi kaynaklarını kayıt altına alacağını ifade etmek elbette mümkün değildir; ancak kayıtdışı önlemeye katkıda bulunacağı iddianın ötesinde bir kesinlik taşımaktadır. Konu daha önce ele alındığı için burada daha da uzatılması uygun görülmemiştir.

10.1.6. Beyannamelere etkisi

Vergilerin tarihinde mükellef beyannamelerini esas alan bir vergi uygulamasında bu beyannamelerin gerçek durumu en doğru şekilde yansıtması vergi sisteminin işleyişi açısından hayati bir önem taşımaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun, beyannamelerin gerçeği ve doğruyu yansıtmasına yaptığı katkı da aynı önemde bir başka konudur. Burada karşılaşılan iki durumdan biri, mükellefin hiç beyanname vermemesi, diğeryse, beyanname verdiği halde eksik ya da yanlış matrah göstermesidir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan mükellefler, bu anlamda düşünüldüğünde, beyan sisteminin sağlıklı işlemesine, tutarlı sonuçlar sağlamasına ciddi ve doğrudan bir katkı sağlamaktadır.

10.1.7. Vergi idaresiyle vergi mükellefi arasındaki ilişkiler

Vergi sistemi bütüncül olarak ele alındığında pişmanlık ve ıslah, Vergi Usul Kanunu içinde yer alan mükellefi koruyucu önlem ve düzenlemeler arasında gösterilmektedir³⁸¹. Aynı zamanda bu kurum, kanunkoyucunun ve dolayısıyla vergi idaresinin mükelleflere karşı müsamaha sınırlarını aslında ne kadar geniş tuttuğunu gösteren hukuki kurumlardan biridir. Durumu bir de iyiniyetli veya kötünüyetli olduğunu

³⁸¹ Abdurrahman Akdoğan, "Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2006, S. 299, s. 12.

sorgulamaksızın beyannamesini hiç vermemiş ya da gerçeğe aykırı matrah göstermiş bir mükellefin gözüyle düşünmek gerekir. Hiçbir mükellefin yakalanıp ceza almak istemediği ve ayrıca pişmanlık duygusunun da her insanın iç dünyasında yaşanabileceği gerçekleri karşısında pişmanlık ve ıslah kurumunun ifa ettiği fonksiyonun mükellefin idareye bakışını olumlu yönde etkilediği kabul edilmelidir. Mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini azaltan ve bu yönüyle bir anlamda vergi sisteminde sigorta görevi yapan araçlardan biri olarak pişmanlık ve ıslah³⁸², aslında sorun çıkarmaktan ziyade vergilendirme sürecini kolaylaştırmak ve sağlıklı şekilde yürütmek isteyen bir vergi idaresi imajını perçinlemektedir.

Böyle bir müsamaha kapısının aralanmaması, bir vergi borcunun cezalarla ve cebirle tahsilini zorunlu kılar. Tahsilâtın bu şekilde sağlanması kısa vadede bir başarı olarak görünebilir. Ancak uzun vadede sistemin bu şekilde işleyişi, ister istemez idareye karşı olumsuz duygular besleyen bir mükellef kitlesini oluşturacaktır³⁸³. Bu kitlenin de vergi ödevlerini yerine getirirken ne kadar dürüst kalacağı tartışılacak bir hal alır. Diğer taraftan, böyle bir kurumdan yararlanmış ve cezadan muaf tutulmuş bir mükellefin de vergi idaresine karşı genel olarak olumlu düşünceler besleyeceği umulur.

10.2. Olumsuz Yönler

10.2.1. Vergi adaleti ve eşitlik ilkesini zedelemesi

Pişmanlık ve ıslahın vergi adaletine ve eşitliğe aykırılık taşıdığı yönünde eleştiriler yapılmaktadır. Burada kendileri aleyhine uygulama yapılan mükellef grubunu, ödevlerini tam olarak ve zamanında yerine getiren iyiniyetli ve dürüst mükellefler oluşturmaktadır. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan grup ise vergi ödevlerini istenildiği gibi yerine getirmediği halde bunları daha sonradan gecikmeli bir şekilde ifa etmektedir. Dürüst olmayan mükelleflerin daha geç ödeme yapması, dürüst mükelleflerle olan rekabet eşitliğini bozmaktadır. Yaşanan bu haksız rekabet nedeniyle dürüst bir mükellef, diğerlerinden önce vergi mükellefiyetini yerine getirdiği için ödediği vergi miktarınca elindeki nakitten mahrum kalmaktadır. Kötüniyetli mükelleflere bir de hukuka aykırı fiil işlemelerine rağmen cezadan muafiyet imkânı sağlanmaktadır. Ceza

³⁸² Şenyüz, Yükümlü Psikolojisi, s. 136-137.

³⁸³ **Tax Evasion and Avoidance**, Hampshire: The Commonwealth Association of Tax Administrators, 2006, s. 59.

gerektiren bir halde muafiyet getirilmesi bu davranışların adeta ödüllendirildiği izlenimi uyandırmaktadır. Bütün bunlar, başlıkta adı geçen iki ilkenin açıkça ihlali anlamına gelmektedir³⁸⁴. Bu ihlaller, mükelleflerin adalet ve eşitlik anlayışları üzerinde olumsuz etki yaparsa bu durum vergi itaatsizliğinin (*tax non-compliance*) artmasına sebep olabilir.

İlk bakışta bu eleştirilerin haklı olduğu düşünülse de pişmanlık ve ıslah kurumunun esasları hatırlandığında bunların ne derece doğruyu yansıttığı tartışmalı hale gelmektedir. Bir kere pişmanlık ve ıslahtan yararlanan mükellefler, gecikme nedeniyle hesaplanacak pişmanlık zammını da vergi aslıyla birlikte ödemek zorundadır. Ayrıca (371. madde kapsamına alınmadığı için) usulsüzlük cezası varsa bu da kendisinden tahsil edilmektedir. Bütün bunlar rekabet eşitliğini bozmak yerine bilakis eşitliğe katkı sağlamaktadır. Kötüniyetli bir mükellefin maddi anlamda dürüst bir mükellefe göre daha kârlı bir durumda olduğu iddiası bu sebeplerle geçersiz bir hal almaktadır.

Toplanan vergi gelirleri açısından da bir değerlendirme yapılmalıdır. Bilindiği gibi pişmanlık ve ıslah sayesinde vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan vergilerin tahsil edilmesi mümkün hale gelir. Vergi gelirleri açısından artış sağlayan bu durumun dürüst mükellefler açısından olumlu karşılanması beklenir. Örneğin geç de olsa yan komşusunun, vergilerini ödediğini öğrenen bir esnafın kendisine eşit muamele yapılmadığını düşünmesi için bir sebep yoktur. Çünkü normal olan kendisinin yaptığıdır. Geç de olsa komşusunun da kendisiyle aynı çizgide buluşması, yeniden dürüst mükellef durumuna gelmesi ve ödemelerini yapması eşitliğe aykırı bir hal oluşturmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı ya da vergi ziyayı kapsamında olduğu halde itiraf edilmeyen ve dolayısıyla gizli kalan suçlar ile pişmanlık ve ıslah sayesinde bizzat mükellef ya da sorumlu tarafından ortaya çıkarılan hukuka aykırı fiiller arasında bir derecelendirme yapılması ve bunların farklı muameleye tabi tutulması gerekir. Pişmanlık ve ıslah, mükelleflerin kusurlu davranışları üzerinde bir derecelendirme yapma imkânı getirerek vergi idaresinin alacağı idarî ve cezaî kovuşturma kararlarında yardımcı olmaktadır.

³⁸⁴ Dönmez, Pişmanlık, s. 76; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 94; Wassmann, s. 25; Spofford, s. 38-39.

Şartları ve sınırları bakımından açık ve net bir şekilde düzenlenen pişmanlık ve ıslah uygulamasının anlayışla karşılanacağı ve ayrıca mali amaca katkı sağlayan bu kurumun böylelikle kamu yararına da hizmet ettiği düşünülmektedir³⁸⁵. Kamusal olarak gizli kalmış vergi kaçırma olaylarının ortaya çıkarılmasında genel bir menfaat söz konusudur. Bu konuda yürütülen soruşturmalarda, konunun karmaşıklığı ve içerdiği zorluklar nedeniyle birçok sorunla karşılaşıldığı unutulmamalıdır³⁸⁶.

Ülkemizde örneğine rastlanılmamakla beraber bu kapsamdaki tartışmalar, Alman hukukunda pişmanlık ve ıslah benzeri düzenlemenin (§371 AO) anayasaya uygun olup olmadığı üzerine yapılmıştır. Tüm bunların kaynağında ise 02.12.1982 tarihinde Saarbrücken (AG) Mahkemesince verilen '*kurumun, Alman Anayasası'nın iki hükmüne (m. 3/1 ve 20, GG) aykırı olduğu*' iddiasını içeren karar yatmaktadır. Bunlardan ilki, genel eşitlik ilkesini yani herkesin kanun önünde eşit olduğunu güvenceye alan hüküm, diğeryse hukuk devletine ve kanunilik ilkesine kaynaklık eden bir hükümdür. Mahkemeye göre, böyle bir düzenlemeyle vergi kaçakçılarında imtiyaz sağlanıyor olması ve bir suçtan kaynaklanan zararın tazmin edilmesine cezadan muafiyet sonucunun bağlanması anayasaya aykırıdır. Ayrıca vergi ceza hukukuna özgü cezayı kaldıran bu türden bir sebep, ceza kanununda yer alan benzer nitelikteki dolandırıcılık ve sübvansiyon dolandırıcılığı suçları (§263, §264 StGB) için getirilmemiştir. Söz konusu anayasaya aykırılık iddiası anayasa mahkemesi (BVerfG) tarafından esasa girilmeden reddedilmiştir³⁸⁷.

Kararın ardından Alman doktrininde hâkim görüş, bu düzenlemenin anayasaya aykırı olmadığı yönünde şekillenmiştir³⁸⁸. Bunlara birkaç örnek verilmesi yerinde olur: *Joecks* ve *Breyer*, anayasaya aykırılık yönündeki endişelerin yersiz olduğunu savunur³⁸⁹. *Breyer*, burada bir eşitsizliğin olduğu varsayılsa dahi bunun (§371 AO) hükmünün kaldırılmasıyla değil bu türden bir düzenlemeye sahip olmayan suçlar için de benzer hükümlerin kabul edilmesiyle giderilebileceğini ifade eder³⁹⁰. Kanunkoyucu kural olarak hukuk politikası menfaatlerini kendisi tespit eder ve uygular ki bunun içinde

³⁸⁵ Dönmez, Pişmanlık, s. 76; Spofford, s. 39; Seymour S. Mintz, "Tax Section Position on Voluntary Disclosure Policy", *Bulletin*, March 1953, Vol. 6, Issue 2, s. 25-26.

³⁸⁶ Wassmann, s. 24.

³⁸⁷ Hoffmann, s. 23; Frees, s. 107-108; Breyer, s. 64; Wassmann, s. 24-25.

³⁸⁸ Frees, s. 109; Hoffmann, s. 24.

³⁸⁹ Hoffmann, s. 20;

³⁹⁰ Breyer, s. 64.

vergiye ilişkin olanlar da vardır. Bu süreçte verdiği kararları ceza hukuku sistematığı açısından da temellendirmek zorunda değildir³⁹¹. *Frees* kanunkoyucunun eşit olan ve olmayan işlemleri tespit kriterlerini seçmede oldukça geniş bir hareket sahası olduğunu belirtir³⁹². Mahkemelerin ise demokratik meşruiyet temeline dayanan bu şekil verme serbestisini dikkate almak yerine önlerine gelen davada, o an kendilerine en mantıklı, en adil gelen fikirleri geçerli kılma yetkilerinin olmadığını savunur³⁹³. *Wassmann* da kanunkoyucunun vergi gelirini hangi tedbirlerle korumaya alacağını kendi takdirinde olduğunu, dolayısıyla vergi gelirinin eksiksiz olarak toplanabilmesi için vergi kaçakçılığı kapsamında cezanın kaldırılmasına ilişkin böyle bir tedbirin öngörülmesinin yerinde olduğunu düşünmektedir³⁹⁴.

Kararın lehinde ifade edilen görüşler yok değildir. *Abramowski* vergi suçlarına diğer suçlara nazaran böylesine bir avantaj sağlanması için mantıklı bir neden göremediğini, düzenlemenin anayasa (m. 3/1) ile ters düştüğü noktasında kaygıların ancak bu hükmün kaldırılmasıyla ya da diğer suçlara da böyle bir imkânın sağlanmasıyla giderilebileceğini savunur³⁹⁵.

³⁹¹ **Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch**, Band 6/1: Nebenstrafrecht II, (Editörler: Wolfgang Joecks- Roland Schmitz), 1. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2010, 2. Kapitel: Steuerstrafrecht, Abgabenordnung (AO), §371 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, Rn. 24

³⁹² Kanunkoyucunun bu konuda keyfi bir serbesti içinde olmadığı da vurgulanmalıdır. Alman Anayasa Mahkemesi (BVerfG), genel eşitlik ilkesinde keyfilik yasağını esas alarak “eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır.” yorumunu getirmektedir. (Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çev. Funda Başaran, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, İstanbul: MÜMAUM Yayını, 2000, s. 9.)

³⁹³ *Frees*, s. 110; Yazar, bu görüşünü mahkemenin genel eşitlik ilkesine ilişkin daha sonra verdiği bir kararında getirilen esaslarla da karşılaştırmakta ve yine hükmün anayasaya aykırı olmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Bkz.: *Frees*, s. 111-116.

³⁹⁴ *Wassmann*, s. 25.

³⁹⁵ *Hoffmann*, s. 23-24; Ayrıca bkz.: Jasper Abramowski, **Die strafbefreiende Selbstanzeige - eine verfassungswidrige Privilegierung?**, Frankfurt: Peter Lang, 1991; Burada bir parantez açarak ülkemizde Anayasa Mahkemesi'nin kanun önünde eşitlik ilkesini nasıl yorumladığına ilişkin bir karara atıf yapmakta fayda görmekteyiz: “Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülmez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın

10.2.2. Vergi gelirlerini azaltması

Pişmanlık ve ıslah hakkında yukarıda vergilemenin mali amacına hizmet ettiğine dair görüşlere yer verilmişti. Bunun aksini iddia edenler de bulunmaktadır. Azınlıktaki bu görüşe göre, pişmanlık ve ıslahın vergi gelirlerinin arttırılmasına katkıda bulunduğu kesin bir şekilde gösterilememiştir³⁹⁶. Özellikle uzun dönemde vergi kaçakçılığı fiillerinin saptanma ihtimalinin arttığı dönemlerde mükellefleri, pişmanlık ve ıslahın avantajlarından yararlanabilecekleri beklentisine sokarak gerçeğe aykırı beyanda bulunmaya teşvik etmesi nedeniyle gelir kaybına yol açacağı savunulmaktadır. Bu endişenin haklı yönlerinin olduğu muhakkaktır. Çünkü pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak için başvuran her mükellefin ne kadar samimi olduğunu ve yaptığından dolayı gerçekten pişman olup olmadığını ölçmek mümkün değildir. *Dönmez*, bu noktada iki şartın varlığını önemli görmektedir. Öncelikle bu kurumdan yararlanmayı engelleyen durumlar tartışma götürmeyecek şekilde açık ve net olarak kanunda belirtilmelidir. İkinci olarak da pişmanlık ve ıslahın etkinliğini sağlamak için onun vergi kaçakçılığıyla mücadele araçlarından biri olarak ele alınması ve diğer araçlarla desteklenmesi gerekir. Vergi kaçırmanın marjinal maliyetinin arttırılması suretiyle yakalanma riskinin yükseldiği izlenimi verilmesi, işlenen fiillerin saklanamayacağı düşüncesinin yerleştirilmesi, vergi aflarına sıkça başvurulmaması pişmanlık ve ıslahın etkinliğini arttıracaktır³⁹⁷.

öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz." AYM, E. 1990-35, K. 1991-13, T. 06.06.1991 (www.anayasa.gov.tr); Ayrıca bkz.: Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 147 vd.

³⁹⁶ Wassmann, s. 23; Frees, s. 118; Lutz Müller, "Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung durch Anerkennung des Betriebsprüfungsergebnisses?" **Der Betrieb**, 1981, s. 1482 (*Frees, s. 118, dpn. 55'ten atfen*); Rudolf Müller - Heinz-Bernd Wabnitz, **Wirtschaftskriminalität**, 2. Auflage, München 1986, s. 177 (*Frees, s. 118, dpn. 55'ten atfen*).

³⁹⁷ Dönmez, Pişmanlık, s. 75; Benzer görüşler için bkz.: Spofford, s. 35; Stutsman, s. 80; ABD'de verilen bir mahkeme kararında da (*United States-Shotwell*) bu nitelikte bir kurumun, vergilerin hızlı ve ekonomik olarak toplanması için tasarlanmış idarî bir politikanın parçasından başka bir şey olmadığı açıkça ifade edilmektedir. (Bartholomew L. McLeay, "Disincentives to Voluntary Disclosure: United States v. Hebel and Deleet Merchandising Corp. v. Commissioner", **Virginia Tax Review**, 1983-1984, Vol. 3, s. 405.); *Üyümez*, mükellefin gerçekten ve dürüst bir şekilde yararlanmasını sağlayacak şekilde tasarlanmayan bir pişmanlık ve ıslah kurumunun, mükelleflerin fayda maliyet analizlerinde kullandıkları bir alternatif olmaktan öteye geçemeyeceğini ve cezaların etkinliğini tamamen oradan kaldıracağını savunur. (*Üyümez, s. 296*)

10.2.3. Suistimallere açık bir kurum olması

Birçok hukukî kurumda olduğu gibi pişmanlık ve ıslah kurumunda da hem mükellef hem de vergi idaresi açısından suistimale açık yönler bulunmaktadır. Bu yönler de kuruma yönelik eleştirileri arttırmaktadır.

a) *Mükellefe bakan yönü*: Yukarda da kısaca değinildiği üzere önemli eleştirilerden biri pişmanlık ve ıslahattan yararlanmak isteyen mükellefi, pişmanlık talebinde bulunmaya iten sebebin ne derece samimi olduğuyla ilgilidir. Eleştiri sahipleri, talepte bulunan kimselerin yaptıklarından içten bir pişmanlık ya da vicdan azabı duymadığını, aslında cezalandırılmaktan korktukları için beyanda bulduklarını savunmaktadır. Başka bir ifadeyle “*yaptığından içtenlikle pişmanlık duyan yükümlü yoktur, sadece paniğe kapılanlar vardır*”³⁹⁸. Ayrıca pişmanlık ve ıslahın kötüniyetli kimseler tarafından vergi borcunun geç ödenmesinde ya da hiç ödenmemesinde bir araç olarak kullanılması da mümkün gözükmemektedir³⁹⁹.

Bu eleştirinin de tamamen haksız olduğu iddia edilemez. Bunun sebepleri hukuken şu şekilde izah edilebilir:

Hukuk, insanların dış dünyaya yansıyan davranışlarını esas almak durumundadır⁴⁰⁰. Hukuk kurallarına muhatap olan insanların hukuka uygun davranma konusunda verecekleri olumlu ya da olumsuz kararlarda etkili olan unsurların bilinmesinin zorluğu bu hükme kaynaklık etmektedir. Vergi suçu işlemekten imtina eden ya da işlediği suçu idare öğrenmeden itiraf eden bir vergi mükellefinin hukuka uygun bu davranışının altında farklı birçok sebep olabilir. İncancına göre bunun haram olması, yakalanmaktan ve ceza almaktan korkması, ayıplanma ya da toplumdaki baskı görme endişesi, toplumdaki saygınlığını ve itibarını koruma isteği ya da hukuka saygı duyması gibi birçok sebep bu konuda örnek olarak gösterilebilir. Burada vergi dairesi, kendisine yapılan pişmanlık talebini yani mükellefin dış dünyaya yansıyan iradesini esas almak zorundadır.

³⁹⁸ Dönmez, Pişmanlık, s. 76; Spofford, s. 39; Alman hukukçulardan *Tiedemann, Müller, Hoffschmidt* de aynı yönde görüş belirtmektedir. (bkz.: Frees, s. 119 ve dnp. 62)

³⁹⁹ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 83; Yılmaz, Pişmanlık, s. 173-174.

⁴⁰⁰ Aybay-Aybay, s. 16.

Pişmanlık talebini alan vergi dairesinin mükellefi bu davranışa iten temel sebebi (saiki) objektif olarak tespit etmesine imkân bulunmamaktadır. Burada esas görev, pişmanlık talebini hükümsüz kılacak sebeplerin açıkça ve net olarak ortaya konulması, belirsizliklerin giderilmesi adına kanunkoyucuya ve vergi idaresine düşmektedir⁴⁰¹. Ancak bu sayede pişmanlık ve ıslah kurumunun kötüye kullanılmasına ilişkin çıkabilecek tartışmalar asgarî seviyeye indirilebilir ve etkin bir uygulama sağlanabilir.

Bu konuda kanaatimizce yanılığa düşüren diğer bir sebep de kurum adında geçen pişmanlık ve ıslah kavramlarına haddinden fazla anlam yüklenmeye çalışılmasından kaynaklanmaktadır.

Pişmanlık kavramını ele alalım. Burada geçen pişmân kelimesi, nâdim olan, yaptığına üzülen, hayıflanana, esef eden anlamını taşımaktadır⁴⁰². Pişman olmak ise yaptığı şeyin yanlış sonuç verdiğini görerek üzölmek, yaptığına hayıflanmak, esef etmek anlamına gelmektedir⁴⁰³. Hukuken de kanunlarda suçlu sayılan bir kimsenin suçunu söylemesi ve varsa ortaklarını haber vermesi durumunu ifade eder⁴⁰⁴. Göröldüğü üzere kelimenin genel sözlük anlamında bireyin psikolojik durumu esas alınırken hukukî anlamında bunu da kapsayacak şekilde daha geniş bir açıdan dışa yansıyan iradesi esas alınmaktadır. Benzer şekilde “etkin pişmanlık” kavramındaki pişmanlıkla ilgili eleştiri de bu tespitimizi haklı çıkarmaktadır. Yüce’nin ifadeleriyle “*bu deyimde ‘pişmanlık’ sözcüğünün yersiz kullanıldığı ve yanıltıcı olduğu belirtilmiştir. Çünkü pişmanlık, içten (samimi) bir duygudur, halbuki vazgeçme, içten bir duygudan doğmamış olabilir. Vazgeçmenin istekle olması yeterlidir, içtenlikle olması gerekmez. Bu yüzden pişmanlık sözünün kullanılması yerinde değildir ve yanıltıcıdır.*”⁴⁰⁵,

Vergi ceza hukuku açısından da pişmanlık, hukukî tanıma paralel bir şekilde mükellefin veya sorumlunun 359. ve 371. maddede zikredilen hukuka aykırı fiilini ilgili makamlara bildirmesini, bir başka ifadeyle kendi kendini ihbar etmesini ifade eder⁴⁰⁶. Bu tanımda

⁴⁰¹ Dönmez, Pişmanlık, s. 76.

⁴⁰² **Türkçe Sözlük**, s. 1611; Ali Şafak, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Selim Kitabevi, 2002, s. 451; İlhan Ayverdi, **Misalli Büyük Türkçe Sözlük**, İkinci Baskı, İstanbul: Mas Matbaacılık, 2006, s. 2513.

⁴⁰³ Ayverdi, s. 2513.

⁴⁰⁴ Şafak, s. 451.

⁴⁰⁵ Yüce, s. 359, dpn. 42.

⁴⁰⁶ Benzer bir ifade için bkz.: Turgut Candan, “Pişmanlık ve Islah”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Ekim 1987, Y. 8, S. 171, s. 38.

sadece pişman olanların bu kurumdan yararlanabileceğine ilişkin hiçbir emare göze çarpmamaktadır. Pişmanlık kanunî bir şart olarak aranmamakta, daha çok kanundaki objektif şartlar esas alınmaktadır⁴⁰⁷.

Bir de ıslah kavramına bakalım. Bu kavram temel olarak, düzeltme, iyileştirme ve iyi yola yöneltme anlamlarını taşır. Vergi hukukunda, pişmanlık kavramını tamamlayan bir unsur olarak ıslah, pişmanlıkla yapılan bildirim sonucu zamanında ödenmemiş olan verginin ve bu vergi üzerinden hesaplanacak zammın ödenmesi şeklinde ifade edilir⁴⁰⁸. Burada da hataya düşülebilecek nokta, ıslah kavramına sadece ceza hukukundaki suçlunun ıslah edilmesine özgü bir anlamın yüklenmesidir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan bir mükellefin bir daha bu türden bir hukuka aykırı bir fiili işlememesi tabii olarak beklenir. Ancak 371. madde hükmünde, bu kurumdan yararlanmayı sayı ya da süre olarak (mesela tekerrür hali ya da bir vergilendirme dönemi gibi) sınırlayan ve yasaklayan herhangi bir ibare bulunmamaktadır. Bu tespitten hareketle kanunkoyucunun da ıslah kavramına sadece ceza hukukundaki anlamı yüklediğini söyleyebiliriz.

b) Vergi idaresine bakan yönü: Pişmanlık ve ıslah kurumu mükellefler tarafından kötüye kullanılmaya müsait olduğu gibi vergi idaresi ve çalışanları tarafından da kötüye kullanılmaya müsaittir.

Vergi idaresinin kötüye kullanımı, kanaatimizce, pişmanlık ve ıslahı uygulayan idare açısından bu hükmün uygulamasında birçok muğlak alanın bırakılmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum zaman içinde uygulamalardaki istikrarsızlıklarla ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın ikinci kısmında ülkemizdeki uygulamaya ilişkin bu türden birçok örnekle karşılaşılacaktır. Mesela, geçmiş yıllarda usulsüzlük cezalarının da pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilmesi ve günümüzde bunun tam tersine bir uygulama yapılması bir tezat gibi görünmektedir. Beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin yaptığı pişmanlık taleplerinin, kanunda getirilen ‘keyfiyetin daha önce idare tarafından bilinmiyor olması’ kuralına rağmen geçerli kabul edilmesi başka bir örnektir. Vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesi temel bir kural olarak dururken ve

⁴⁰⁷ Wassmann, s. 22, 27.

⁴⁰⁸ Candan, Pişmanlık, s. 38.

371. madde hükmünde yürürlüğe girmesinden bugüne çok esaslı bir değişiklik yapılmadığı halde uygulamada bu derece aykırı örneklerle karşılaşılması oldukça ilginç bir durumdur. İdarenin, uygulamada, kendine bu tür yollar açarak yerine göre kanunun yorumunu da aşan kurallar getirmesi, kanaatimizce belirsizliklerden mükellefler aleyhine menfaat sağlanarak kurumun kötüye kullanılmasına neden olmaktadır.

Vergi idaresinde çalışan memurların ya da bürokratların pişmanlık ve ıslah kurumunu suistimal edebilmeleri konunun bir başka yönüdür. Örneğin, bir vergi incelemesi yapılacağı yönünde incelemenin muhatabı olan mükellefleri uyararak pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya yönelten bir vergi memuru, cezadan kurtarma karşılığında bir de rüşvet alıyorsa ortada ceza hukuku anlamında bir suç var demektir. Rüşvet ya da görevi kötüye kullanma türünden suistimaller üzerinde önemle durulması gerekir. Zira sırf bu nedenlerle pişmanlık ve ıslah benzeri bir kurum olarak ABD’de uygulanan gönüllü itiraf politikası, 1952 yılında resmî olarak yürürlükten kaldırılmak zorunda kalmıştır. Bu konu aşağıda detaylı olarak incelenecektir.

Pişmanlık ve ıslahın etkinliğini zayıflatacak bu tür suistimallerin tamamen engellenmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak bu nedenler böyle bir kurumun varlığındaki meşru zemine zarar getirmediği için kurumu hukuken ortadan kaldırmak doğru bir çözüm olarak düşünülmemelidir. Bu suistimalleri yapanların, çalışanlar arasında bir azınlığı temsil ettiği düşünüldüğünde suçla mücadele yollarının etkin şekilde işletilmesi en makul çözüm olarak görülmektedir⁴⁰⁹.

11. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA PİŞMANLIK ve ISLAH BENZERİ KURUMLAR

11.1. Almanya

Alman vergi hukukunda, ‘Pişmanlık ve Islah’ benzeri düzenlemelerin varlığı Türk hukukundakinden çok daha öncesine dayanmaktadır. Eyaletlerde 19. yüzyılda uygulanan münferit kanunlarda, (yararlanma zamanı ve sebepleri gibi) belirli detaylarda farklılıklar olmakla birlikte bunun örneklerine rastlanmaktadır⁴¹⁰. Bu hükümler daha sonra imparatorluk döneminde (1871-1918) çıkarılan vergi kanunlarına da emsal

⁴⁰⁹ Dönmez, Pişmanlık, s. 76; Spofford, s. 37.

⁴¹⁰ Frees, s. 3-4.

olmuştur. Bir defaya mahsus olarak çıkarılan “silahlı savunmaya katkı bedeli (*Wehrbeitrag*)” hakkında düzenleme getiren 03.07.1913 tarihli kanunun §79 hükmünde, ihbarda bulunulmadan veya inceleme başlatılmadan önce malvarlığıyla ilgili doğru beyanda bulunanlara ceza muafiyeti tanımaktadır⁴¹¹. Yine 1920’de yürürlüğe giren başka bir kanunun (*Steuernachsicht*) ilk maddesinde de malvarlığını ve gelirini beyan etmemiş mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları karşısında ceza muafiyeti getirilmektedir. Bu kanuna ilişkin yasama organında yapılan görüşmelerde mükellefin bildiği fakat vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmayan bu türden vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması gereğinden bahsedilmektedir. Kanunun çıkarılmasında etkili olan iki unsurdan biri, vergi gelirlerinin arttırılması (mali amaç) değilse vergi kaçırmanın tespit edilmesindeki zorluklar karşısında vergi idaresinin aciz kalması şeklinde ifade edilmektedir⁴¹².

13.12.1919 tarihinde yürürlüğe giren İmparatorluk Vergi Usul Kanunu’nda (RAO) yer alan bir madde, Alman vergi ceza hukukuna bugün anladığımız şekliyle mükellefin kendini ihbarına ilişkin ceza muafiyeti getiren ilk standart düzenlemeyi içermektedir (§374 RAO). Bu hüküm özünde bir değişiklik yapılmaksızın 22.05.1931 tarihli yeni usul kanununa da alınmıştır (§401 RAO). Böyle bir kanuni düzenlemenin yürürlüğe girmesinin altında ne gibi sebeplerin yattığına dair bir ipucu bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle kanunkoyucunun böyle bir hüküm getirmekle neyi amaçladığı hakkında kanun metinlerinden çıkarım yapmak oldukça zordur. Kanunun mimarı olarak kabul edilen *Enno Becker*, kendini ihbara ilişkin 374. maddeye getirdiği şerhte, bu düzenlemenin temeline ilişkin olarak 03.07.1913 tarihli kanundaki bir maddeye (§81 *BesitzStG*) atıf yapmaktadır⁴¹³.

Alman vergi ceza hukukunda, bugün halen kullanılmakta olan “kendini ihbar (*selbstanzeige*)” ifadesinin kanun diline girmesi, 04.07.1939 tarihinde yapılan kanun değişikliğiyle olmuştur⁴¹⁴.

⁴¹¹ Frees, s. 5.

⁴¹² Hoffmann, s. 28

⁴¹³ Hoffmann, s. 29.

⁴¹⁴ Ülkemizde nadiren de olsa pişmanlık kavramının “kendi kendini ihbar” şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Bu konuya bir örnek için bkz.: “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, Islah ve Pişmanlık”, **Maliye Bülteni**, 22.04.1961, S. 498, s. 3.

II. Dünya Savaşı sonrasında ülkede ekonomik hayatın bozulması, vergi ahlakını da olumsuz yönde etkilemiştir. Bu nedenle 20.04.1949 tarihinde çıkarılan bir kanunla kendini ihbardan yararlanmaya ilişkin şartlar hafifletilmiştir. (§410 RAO) hükmünün ilk fıkrasında da buna uygun değişiklik yapılmasına rağmen, bu düzenlemenin ömrü, mükelleflerin hükmü kötüye kullanmaları sebebiyle pek de uzun sürmemiştir. Özellikle Stuttgart Eyalet Yüksek Mahkemesi (OLG) tarafından böyle bir kötüye kullanım hakkında verilen 17.07.1950 tarihini taşıyan karar üzerine kanunkoyucu, maddeyi yeniden düzenleyerek tepkisini göstermiş, yapılan değişiklik 07.12.1951 tarihinde yayımlanmıştır⁴¹⁵. Günümüzde yürürlükte olan ve 16.03.1976'da yayımlanan, vergi usul hükümlerini içeren kanunda da (*Abgabenordnung*) kuruma yer verilmektedir⁴¹⁶.

Vergi kaçırmaya ilişkin kurala göre (§370 AO), vergi idaresine veya diğer resmî makamlara verilen vergi beyanlarında yanlış ya da eksik bilgi verilmesi halinde fiilin niteliğine göre ilgilinin altı aydan on seneye kadar hapis cezasına ya da para cezasına çarptırılması söz konusudur. İşte kendini ihbarı düzenleyen hüküm (§371 AO), faile yanlış ya da eksik beyanlarını düzeltmesi (*berichtigen*) veya tamamlaması (*ergänzen*) halinde ceza verilmeyeceğini düzenler. Bu kapsama ihmal edilmek suretiyle daha önce hiç verilmemiş olan beyanların sonradan verilmesi de (*nachholen*) dâhildir⁴¹⁷. Kendini ihbar eden failin, yanlış veya eksik bilgi vermemesi ve bu işlem neticesinde hesaplanan vergiyi, idarenin takdir ettiği süre içinde ödemesi gerekir. Yapılan ihbarla idarenin kapsamlı bir araştırma yapmasına lüzum olmadan doğru vergi miktarını hesaplayabilmesi mümkün olmalıdır. Kendini ihbar eden kişi, elinde olmayan sebeplerle kesin bilgiler veremiyorsa ihbarda verilen bilgilerin vergi miktarının doğru tahmin edilebilmesini kolaylaştıracak nitelikte olması beklenir⁴¹⁸.

Bu hükümden yararlanmak için belirli bir şekil şartı getirilmediği gibi yapılan başvuruda kendini ihbar (*Selbstanzeige*) ibaresinin kullanılmaması başvuruyu geçersiz

⁴¹⁵ Hoffmann, s. 30-31; Frees, s. 7-8.

⁴¹⁶ Frees, s. 9; Breyer, s. 105.

⁴¹⁷ Kendini ihbar şekillerine ilişkin daha detaylı lafzî yorumlar için bkz.: Breyer, s. 15-21.

⁴¹⁸ Tipke-Lang, s. 1112; Ivens, s. 83.

kılmaz⁴¹⁹. Başvuru yazılı veya sözlü olabileceği gibi telefon ya da faks gibi iletişim araçlarıyla da yapılabilir⁴²⁰.

Kendini ihbar kurumu, açık bir şekilde iradilik unsurunu (*Freiwilligkeit*) şart koşmamakla beraber failin başvurusunun kendi iradesiyle olmadığı düşünülen bazı tipik durumlar, ceza muafiyeti kapsamına alınmamıştır (§371/II AO). Örneğin, faile ya da temsilcisine vergi kaçakçılığı kapsamında bir konuda ceza soruşturması açılacağına ilişkin yapılan ihbar, hükümden yararlanmayı engeller. İhbarı yapanın resmî bir merci ya da üçüncü bir kişi olmasının önemi yoktur⁴²¹. İhbar yapılmasa dahi bir takibatın yapılacağına işaret sayılabilecek tutuklama, arama, el koyma gibi resmî işlemler de ihbarla aynı etkiyi gösterir. Aynı şekilde fail, kendisine karşı yürütülen bir takibattan haberdar ise bir ceza tehdidini öngörerek başvuru yaptığı gerekçesiyle (§371 AO) hükmünden yararlanamayacaktır⁴²².

Ülkede yaşanan mali bir skandalla başlayan süreçte ilgili hüküm, bir anda hararetli ve ciddi hukuk tartışmalarının odağına yerleşmiştir. 2008 yılı başlarında Alman mali polisinin Liechtenstein'dan elde ettiği bazı bilgiler bu skandalın ortaya çıkmasına sebep olmuştur. LGT Bankası'nın işine son verdiği bir çalışanından sağlanan bu özel dosyalar sayesinde çok sayıda mükellefin vergi kaçakçılığı yaptıkları tespit edilmiş ve ilerleyen süreçte başlayan mali operasyonla kendini ihbar kurumundan yararlanmak isteyen mükelleflerin sayısında büyük artış olmuştur⁴²³.

Alman hükümetinin, küresel ekonomik krizin baskısı altında vergi kaçakçılarına yönelik takiplerinden ödün vermediği görülmektedir. Yaklaşık 1500 Alman vergi mükellefinin İsviçre'deki gizli hesap bilgilerinin bulunduğu bir CD'nin Alman hükümetine satılmak istenmesi üzerine kendini ihbar başvurularında yine bir artış gözlenmiştir. CD'nin

⁴¹⁹ Tipke-Lang, s. 1112-1113; Ivens, s. 84.

⁴²⁰ **Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch**, Band 6/1: Nebenstrafrecht II, (Editörler: Wolfgang Joecks- Roland Schmitz), 1. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2010, 2. Kapitel: Steuerstrafrecht, Abgabenordnung (AO), §371 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, Rn. 38

⁴²¹ Hoffmann, s. 299.

⁴²² Tipke-Lang, s. 1113-1114; Ivens, s. 86-87.

⁴²³ Ülke tarihinin en büyük mali operasyonu olarak nitelendirilen bu operasyon sayesinde sayıları yüzü aşan zengin birçok Alman'ın, Liechtenstein üzerinden büyük oranlarda vergi kaçırdığı tespit edilmiştir. Bunlar arasında üzerinde en çok tartışma yapılan kişi, on sekiz yıl süreyle Alman Posta İdaresi'ni (*Deutsche Post*) yöneten Klaus Zumwinkel oldu. Yapılan soruşturmalar neticesinde suçunu itiraf etmek zorunda kalan Zumwinkel, mahkemede vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle yargılandı ve 2009 başlarında iki yıl tecilli hapis cezasına ve bir milyon Euro para cezası ödemeye mahkûm edildi. ("Former Deutsche Post Boss Avoids Jail For Tax Fraud", 26.01.2009, www.dw-world.de)

alınacağına ilişkin haberler ortaya çıkınca sadece Baden-Württemberg eyaletinde 5-18 Şubat 2010 tarihlerinde 722 kişi, İsviçre’de gizli hesapları olduğunu ve bu yolla vergi kaçırdıklarını ihbar etmiştir⁴²⁴. Alman hükümetinin bu bilgilerin satın alınması konusunda net bir tavır ortaya koyması üzerine bu bilgiler satın alınmış ve bunlara dayanarak mali operasyonlar başlatılmıştır⁴²⁵. Liechtenstein’den elde edilen verilerle açılan davalarda mahkemelerin bu verilerin delil olarak kabul edilmesinde olumsuz görüş belirtmemesinin ve konuyla ilgili başkaca bir kanuni engelin olmamasının da bu satın almada etkili olduğu söylenebilir.

Malî skandallar ve ekonomik krizler nedeniyle 371. maddenin sıkça kullanılır olması, kurumun hukukî amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı tartışmalarına neden olmuştur. Öyle ki hukuk politikası açısından böyle bir kurumun meşrulaştırılmasının tatmin edici gerekçelere dayanmadığı dillendirilerek (mali ve cezai) varoluş amaçları dahi sorgulanır hale gelmiştir⁴²⁶. Özellikle 20.05.2010 tarihinde Alman Federal Mahkemesi’nin verdiği karar, parlamentoya ve doktrine yeni bir rota tayin etmiştir. İlgili kararda, kendini ihbar kurumunun istisnai bir düzenleme olduğundan hareket edilerek 371. maddedeki ceza muafiyetini engelleyen hükümlerin geniş yorumlanması gerektiği belirtilmektedir. Mahkeme, günümüzde vergi alanında soruşturma, araştırma ve uluslararası işbirliği imkânlarının çok daha iyi hale gelmesi nedeniyle asıl amacı

⁴²⁴ <http://www.gundem-online.net/haber.asp?haberid=87441>, (Erişim: 02.03.2010)

⁴²⁵ Satın almanın gerçekleşmesine kadar hem Almanya’da hem de bu bilgilerin muhatabı olan İsviçre’de çok ciddi tartışmaların yaşandığını belirtmeliyiz. Tartışmalar, hukuka aykırı bir şekilde elde edildiği belli olan banka bilgilerinin bir devlet tarafından satın alınmasının hukuka uygun olup olmadığı noktasında yoğunlaşmaktadır. Alman Başbakanı Merkel "*Eğer bu bilgiler amaca ulaşmak için gerekliyse, o zaman bunlara erişmemiz lazım(...) Her aklıselim insan, vergi kaçırmanın cezasız kalmayacağına bilincinde olmalı*" şeklinde görüş belirterek hukukilik tartışmalarına girmemiştir. Hükümetin özel bilgilerin korunmasından sorumlu görevlisi Schaar, "*Veriler şüphesiz, şimdi bunu sunan ve satarak kazanç sağlamayı isteyen kişi tarafından, yasal olmayan bir biçimde elde edildi. Devlet bu olayda suç ortağı olamaz.*" şeklinde beyanatta bulunmuştur. Maliye Bakanı Schäuble ise bankacılık sırlarının 21. yüzyılda, vergi kaçakçılığı için bir araç olmaması gerektiğini ve İsviçre’nin bu konudaki gelenekselleşmiş bankacılık anlayışına rağmen, vergi kaçakçılarının ait verileri paylaşması gerektiğini vurgulamıştır. İsviçre tarafında ise bu türden durumlar açıkça veri hırsızlığı olarak nitelendirilmektedir. Ülkenin bir finans merkezi olması ve bu duruma gelmesinde bankaların önemli bir yer teşkil etmesi tepkilerin daha da artmasında etkili olmaktadır. İsviçre Cumhurbaşkanı Leuthard, bu konu hakkında "*Hepimiz birer hukuk devletiyiz ve eğer şimdi veri hırsızlığı gibi yeni bir meslek ortaya çıkıyorsa, o zaman belki doktorlara ait verilerin çalınmasıyla ilgili yeni bir alan daha ortaya çıkabilir. Ekonomik amaçlarla kullanılabilir pek çok özel veri düşünülebilir. Bunu olumsuz bir gelişme olarak değerlendiriyorum.*" şeklinde görüşünü belirtmiştir. (<http://www.dw-world.de/dw/article/0,,520053,00.html>, Erişim: 03.04.2010; <http://www.dw-world.de/dw/article/0,,522735,00.html>, Erişim: 03.04.2010)

⁴²⁶ Kemper, s. 107.

idare tarafından bilinmeyen vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması olan 371. maddenin hızlı bir şekilde önemini yitirdiğini savunmaktadır. Bu karar sonrasında doktrinde karara karşı şüpheli yaklaşımlar sergilenmiş⁴²⁷, vergi idaresi de kendi içinde nasıl bir uygulama benimseyeceği noktasında tereddüt yaşamıştır. İzleyen dönemde vergi kaçakçılığıyla ve kara para aklamayla mücadelenin daha da iyi hale getirilmesine dair kanun tasarısı görüşmelerinde de kararın etkileri devam etmiştir⁴²⁸.

11.2. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de pişmanlık ve ıslah kurumuna benzer bir kurum, gönüllü itiraf (*voluntary disclosure*) adıyla uzun yıllardır uygulanmaktadır. Uygulamada politika (policy) olarak adlandırılan bu idari usul ya da program, herhangi bir ceza kovuşturmasına uğrama riski olmaksızın mükelleflerin bir vergi açığını beyan etmelerini temin etmektedir⁴²⁹. Bugünkü Amerikan Gelir İdaresi’nin (IRS) kurulmasından çok daha öncesine dayanan uygulamanın ilk olarak 1919 yılında başlatıldığı bilinmektedir. Başlangıçta kurallarında bir netlik bulunmayan gönüllü itiraf politikası, 1934-1952 yılları arasında resmi bir niteliğe kavuşturulmuştur. Bu dönemde gelir idaresi, herhangi bir vergi incelemesi ya da vergi denetimi başlatmadan önce vergi suçlarını bu kapsamda itiraf eden mükelleflere yönelik bir ceza kovuşturması yapılmayacağını taahhüt etmiştir. Hatta bir bakanlık bildirisinden gönüllü itiraf politikasının kapsamına beyanname vermeyenler gibi kasıtlı olarak vergi kaçırانların bile dâhil edildiği anlaşılmaktadır⁴³⁰. Yapılan bu başvuru

⁴²⁷ Örneğin, *Rüping*, kendini ihbar kurumundan yararlanmayı engelleyen hallerin çoğaltılmasının bu kurumu gereksiz hale getirmeyeceğini, mahkemenin kurumdaki yararlanmayı kısıtlayıcı bir yorum getirdiğini ve kanunkoyucunun bu konudaki zorunlu menfaatler çatışmasını, bağlayıcı olarak çözebileceğini savunur. (Hinrich Rüping, “Sebstanzeige und Steuermoral”, **Deutsches Steuerrecht**, 03.09.2010, Heft 35, Rn. 2425-2426); Bu karara kadar geçen süreçte (§371 AO) sayesinde elde edilen başarılı sonuçlar nedeniyle, bu kurumun ceza hukukunun yolsuzluk suçu gibi başka hükümler kapsamında dahi uygulanabileceğine dair görüşler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu mahkeme kararına karşı gösterilen tereddütlü yaklaşımlar normal karşılanmalıdır. (Mathias Nell-Harald Schlüter, “Die strafbefreiende Selbstanzeige als Instrument der Korruptionsbekämpfung?”, **Neue Juristische Wochenschrift**, 04.07.2008, Heft 28, s. 1996-1999)

⁴²⁸ Christoph Habammer, “Die Neuen Koordinaten der Selbstanzeige”, **Deutsches Steuerrecht**, 03.12.2010, Heft 48, Rn. 1773; Ayrıca bkz.: Matthias Gehm, “Die strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO in der Diskussion”, **Zeitschrift für Rechtspolitik**, 02.09.2010, Heft 6, s. 169-172

⁴²⁹ **IBFD International Tax Glossary**, 5th Edition, The Netherlands: IBFD Publications 2005, s. 445.

⁴³⁰ 10.01.1952 tarihli bu bildiri (Declaration S-2930) geçen ifadeler şu şekildedir: “While it has been the long established policy of Treasury Department of refrain from recommending criminal prosecution where taxpayers make voluntary disclosure of international tax evasion prior to the institution of an investigation by the Bureau of Internal Revenue, it has been concluded that the policy will no longer be followed” (Allen D. Madison, “An Analysis of The IRS’s Voluntary Disclosure”, **Tax Lawyer**, 2000-2001, Vol. 54, N. 4, s. 733, dpn. 33)

üzerine sadece ödenmesi gereken vergi tutarı (ilave vergi), faiz ve kovuşturma kapsamı dışında kalan diğer (*civil*) cezalar hesaplanıp bunların ödenmesiyle yetinilmekteydi⁴³¹.

Böylesine müsamahakâr bir politika uygulanmasına rağmen bu dönemde tartışmaların çoğaldığı görülmektedir. İtirafın zamanlaması ve eksiksiz olması konularında çıkan tartışmalar dışında üzerinde en çok ihtilaf oluşan konu, itirafların ne derece doğru olduğu meselesidir. Bu konular üzerine çıkan hukuki uyuşmazlıklarla ilgili birçok mahkeme kararı bulunmaktadır⁴³². Bunlar arasında önemli kabul edilenlerden biri de o dönemde Shotwell İmalat Şirketi hakkında verilmiş olan karardır. Olayda şirket yöneticileri, 1948 yılında, ödemedikleri vergilerle ilgili bir tahsilât memuruna gönüllü itiraf başvurusunda bulunur. Ancak idare, şirketin bu talebini kabul etmez. Üstelik şirket hakkında 1945-1946 vergilendirme dönemlerinde kasıtlı olarak vergi kaçırıldığı gerekçesiyle bölge mahkemesinde dava açılır ve şirket yetkilileri suçlu bulunur. Bu karar, temyiz aşamasında, gelir idaresinin kendi politikasının gereklerine uygun davranmadığı gerekçesiyle tekrar görüşülmek üzere geri gönderilir. İlerleyen yargılama sürecinde Yüksek Mahkeme de davalı tarafın, yeni deliller göstermek suretiyle mahkemeyi ve gönüllü itirafta yanıltıcı bilgiler vererek gelir idaresini dolandırdığına hükmeder⁴³³.

Yaşanan tartışmalara ilave olarak kongre oturumlarında ceza yaptırımlarının yolsuz ve ciddiyetsiz şekilde uygulandığına dair kuvvetli deliller de ortaya çıkarılınca 10.01.1952'de gönüllü itiraf uygulamasında, amacına hizmet etmediği gerekçesiyle, köklü bir değişikliğe gidilmiştir⁴³⁴. Gönüllü itiraf halinde ceza muafiyetini garanti eden resmi anlayıştan vazgeçildiğinin tescil edildiği bu tarihe kadar gelir idaresi çalışanları arasında, rüşvet alarak, haklarında vergi incelemesi yapılacak mükellefleri durumdan haberdar edip gönüllü itiraf yoluna gitmelerini sağlayanların, hatta mükelleflerle bir olup suç işleyenlerin olduğu dahi tespit edilmişti. Ayrıca düzenleme içerisinde, bir

⁴³¹ Ira Shafiroff, **Internal Revenue Service, Practice and Procedure Deskbook**, Third Edition, Practising Law Institute, 2004, §14:11.1.

⁴³² Bu kapsamda örnek kararlar için bkz.: Madison, s. 733, dpn. 36.

⁴³³ Madison, s. 733.

⁴³⁴ Harry Graham Balter, **Tax Fraud and Evasion**, Fifth Edition, Boston: Warren, Gorham and Lamont, 1983, 4.01; Elise Delony- Clyde L. Posey, "Federal Tax Amnesty: Is It Appropriate?", **CPA Journal**, Vol. LVII, July 1987, s. 38; Bonnie Ross, "Federal Tax Amnesty: Reflecting On The States Experiences", **Tax Lawyer**, Vol. 40/1, Fall 1986, s. 147.

beyanın gerçekten gönüllü olup olmadığının ya da bir vergi incelemesi başlangıcının tespiti gibi belli konularda belirsizlik içeren yönler bulunması dikkat çekiyordu⁴³⁵.

Uygulamayı yürütenlerin gönüllü itiraf hakkında karar vermeleri için ellerinde sağlam ve net ölçülerin olmamasının bu belirsizliklere kaynaklık etmesi ayrı bir şikâyet konusu olarak kabul edilir. Yine bu belirsizlikler, gönüllü itiraftan yararlanmak isteyen mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Özellikle deneyimli bir danışmandan destek al(a)mayan mükelleflerin böyle bir itiraftan istedikleri sonucu almalarının zor olması eşitsizliğin somut bir örneğidir. Gayriresmi olarak yürütülen bir politika olması, gönüllü itiraf başvuruları üzerine IRS tarafından verilen kararlar için geniş bir takdir alanı oluşturması sebebiyle de ayrıca eleştirilir⁴³⁶.

Amerikan Barolar Birliği (ABA), 1952’de gönüllü itiraf hakkında alınan bu karar üzerine bu politikanın yeniden yürürlüğe girmesi için çözüm önerileri hazırlamış (1953), hatta IRS yetkilileriyle çeşitli yazışma ve görüşmeler yaparak kurumu etkilemeye çalışmıştır. Çabalarını daha da ileri bir boyuta taşıyan ABA, 1961’de politikanın yasalaşması adına da gayret göstermiş ancak istenilen sonuç bir türlü alınamamıştır⁴³⁷.

1961 yılına kadarki süreçte kasıtlı olarak vergi kaçırıcılar açık bir şekilde gönüllü itiraftan yararlandırılmamıştır. Bunun dışında kalan gönüllü itiraf başvuruları hakkındaysa kovuşturma yapılmadığı görülmektedir⁴³⁸. IRS, 13 Aralık 1961’de yayınladığı bir bildiriyle bu politikanın varlığını yeniden teyid etmiştir. Bildiride gönüllü itiraftan kovuşturma yapılmamasını garanti etmediğini, diğer verilerle birlikte kovuşturmanın yapılıp yapılmayacağına karar verirken bunun da göz önünde bulundurulacak sebeplerden biri olduğuna vurgu yapılmıştır⁴³⁹. Bu yaklaşım 1973 yılında Gelir İdaresi uygulamasına yön veren kılavuzda da (Internal Revenue Manual, “IRM”) benzer şekilde yerini almıştır. Uygulama bu şekilde 90’lı yıllara kadar

⁴³⁵ Ross, s. 147; Spofford, s. 35-36; Mintz, s. 27. Dönemin Hazine Sekreteri Snyder’in bu konuyla ilgili açıklamalarından bir bölüm için bkz.: Angelini, s. 196.

⁴³⁶ Ross, s. 148; Angelini, s. 197.

⁴³⁷ Ross, s. 148-149; Mc Leay, s. 415; Whitney R Harris, “Report of The Section of Administrative Law”, **Annual Report of The American Bar Association**, 84th Annual Meeting, 1961, Vol. 86, s. 322 vd.; Bu amaçla yapılan başka çalışmalar hakkında bkz.: Stutsman, s. 80 vd.

⁴³⁸ Madison, s. 733; Shafiroff, §14:11.1.

⁴³⁹ Ross, s. 148.

sürmüştür. Kılavuzun 1990’da yürürlükte olan halinde gönüllü itiraf politikasının bir ceza muafiyeti garantisi getirmediğine vurgu yapılmakla yetinilmemiş, uygulamanın mükellef için maddi ya da usule ilişkin bir hak doğurmadığına ve bu konuda karar verme konumundaki IRS personeline yön gösteren bir düzenleme olduğu da ifade edilmiştir (IRM § 342.142)⁴⁴⁰. Kılavuzdaki bu hükümde 1990 sonrası bazı değişiklikler yapılmasına rağmen “gönüllü itiraf politikasının 1952’de kaldırıldığına” işaret eden ifadelerin ısrarla korunmasından hareketle IRS’in o dönemde bu uygulamayı bir politika (*policy*) olarak benimsemediği söylenebilir⁴⁴¹.

90’lı yılların başında özellikle 1992’de çıkarılan bazı IRS bültenlerinde, gönüllü itiraf kapsamında belli şartlarla vergi beyanı verilmesi halinde ceza kovuşturması yapılmayacağına ilişkin farklı bir söylem geliştirilmiştir. Kılavuzdaki gönüllü itirafa ilişkin hükmün (IRM § 342.142) ve bunun nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin bültenlerin birbiriyle çelişen bir yapı sergilemesi, gönüllü itiraftan yararlanmak isteyen mükelleflerle gelir idaresi arasındaki uyuşmazlıkların artmasına zemin hazırlamıştır⁴⁴². Tenzer davası bunlar arasında öne çıkan bir örnek olarak gösterilebilir. Bu davada uyuşmazlığın temeli incelendiğinde IRS’in, kılavuz hükmünü esas alıyor görünse de gönüllü itiraf uygulamasını dar yorumlamaya çalıştığı görülmektedir.

Gönüllü itirafı düzenleyen IRM hükmü, 1993 ve 1995 yıllarında da değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler, esasa ilişkin olmayıp daha çok hükmün anlaşılır hale gelmesini amaçlamıştır⁴⁴³. Aralık 2002’de yine benzer bir gerekçeyle ilgili hükümde yer alan bazı terimler, ifadeler tabir yerindeyse ‘modernize’ edilmiştir⁴⁴⁴.

Federal devlet düzeyinde gönüllü itiraf politikası, ABD Gelir İdaresi (*IRS*) ve Adalet Bakanlığı (*DOJ*) tarafından yürütülmektedir⁴⁴⁵. Mevcut IRS uygulamasında, gönüllü itiraf, ceza kovuşturmasını önleme ve dolayısıyla ceza muafiyeti getirme noktasında mükellef için maddi ya da usule ilişkin herhangi bir hak getirmemektedir. Kovuşturma

⁴⁴⁰ Stanley J. Okula, “The Internal Revenue Service’s Voluntary Disclosure Policy”, **United States Attorney’s Bulletin**, July 2001, Vol. 49, N. 4, s. 31

⁴⁴¹ Madison, s. 734.

⁴⁴² Madison, s. 735-736.

⁴⁴³ Okula, s. 33; Madison, s. 736.

⁴⁴⁴ David Palmer, “ ‘Back to Tax!’: A Mid-Year Overview of IRS Criminal Investigation”, **Tax Practice & Procedure**, August-September 2003, s. 46.

⁴⁴⁵ Detaylı bilgi için bkz.: Townsend ve Diğerleri, s. 203-207; Balter, 4.03- 4.04.

kararı verilip verilmeyeceğine ilişkin olarak mükellefin lehine olan sebeplerden sadece birisi şeklinde değerlendirilmektedir. Fuhuş ya da uyuşturucu satışı gibi yasadışı yollardan elde edilen gelirler bu kapsamda değerlendirilemez. Mükellefin, gönüllü itirafı, idare bu fiili (ihbar gibi bir yolla) öğrenmeden doğru ve eksiksiz bir şekilde yapması, bu süreçte idareyle işbirliğinde istekli davranması gerekmektedir. Henüz bir denetim yapılmamış olsa dahi mükellef zorda kalarak itirafta bulunmamış olmalıdır⁴⁴⁶. Hatta muhbirin, durumu IRS'e ihbar edeceğini tehdit etmesi üzerine yapılan itiraftan gönüllü olduğundan söz edilemez⁴⁴⁷.

Gönüllü itirafta bulunulan bir durumda IRS tarafından mükellef hakkında kovuşturmaya gerek olmadığına dair bildirilen görüşün bağlayıcılığı dahi bulunmadığı için süreç, kovuşturmayla sonuçlanabilir. Bu anlamda gönüllü itiraftan idare açısından bağlayıcı bir kanunî düzenleme haline getirilmeyişi, IRS için bu kapsamda var olan takdir alanını korumaya yönelik bir temele dayandırılmaktadır. Böylelikle idarenin, bu politikanın belirsiz ya da yetersiz gibi görünen yönlerinden yararlanmak suretiyle gerektiğinde kapsamı dar yorumlamasına zemin hazırlandığı ifade edilmektedir⁴⁴⁸. Mevcut uygulamanın olduğu gibi kalması ya da yasama organı tarafından belirli kurallara bağlanması gereği üzerine çok farklı görüşler dile getirilmektedir⁴⁴⁹. Bu konuda günümüzde dahi bir görüş birliği olduğundan söz edilemese de mahkeme kararlarında gidişatın mevcut haliyle sürmesi noktasında bir istikrar olduğu söylenebilir⁴⁵⁰. Örnek bir kararda (*United States–Hebel*), mükelleflerin ve avukatlarının, vergi kanunlarını ihlal edip bunu daha sonra gönüllü olarak itiraf etmeleri halinde haklarında kovuşturma

⁴⁴⁶ Townsend ve Diğerleri, s. 212.

⁴⁴⁷ Townsend ve Diğerleri, s. 214.

⁴⁴⁸ Madison, s. 752.

⁴⁴⁹ Balter, 4.05 ve dpn. 14.

⁴⁵⁰ *United States - J.R. Watkins Co. (1954)*, *United States - Bateman (1954)*, *United States – Shotwell (1963)*, *Plunkett - Commissioner (1972)*, *United States - Choate (1980)*, *United States - Hebel (1982)*, *United States - Knottnerus (1998)*, *United States - Crystal (1999)*, *United States - Tenzer (2000)* (Bu davalar hakkında bkz.: Okula, s. 31 vd; Madison, s. 741 vd.); Mahkeme kararlarında mükellefin geçmişte işlediği hukuka aykırılıkları gözden geçirip düzeltmesi için gereken teşviğin sağlanmadığı yönünde muhalefet şerhi düşen hâkimlere de rastlanmaktadır. Bu konuda bir örnek için bkz.: Angelini, s. 202; Doktrinde de gönüllü itiraf politikasının etkin kullanımını kısıtlayan mahkeme kararlarına eleştiri getirilmekte, bu anlamda bir mükellefin geçmişteki hatalarını düzeltmekle kazanacağı hiçbir şeyin olmadığını anladığında kaybeden tarafın hazine olacağı ifade edilmektedir. (McLeay, s. 412-414)

yapılmayacağına yönelik olan ancak uzun zamandır uygulanmayan bir politikaya güvenemeyecekleri açıkça belirtilir⁴⁵¹.

Son olarak gönüllü itiraf politikasının sadece federal devlet düzeyinde uygulanmadığına değinilmelidir. Bu yol, aynı zamanda kendi egemenlik alanlarında eyaletler tarafından da bir kanuna ya da idarî bir programa dayalı olarak aktif bir şekilde kullanılmaktadır.

Bu kapsamda örnek olarak şu eyaletleri gösterebiliriz: Alabama⁴⁵², Arizona⁴⁵³, Arkansas⁴⁵⁴, California⁴⁵⁵, Colorado⁴⁵⁶, Connecticut⁴⁵⁷, Florida⁴⁵⁸, Georgia⁴⁵⁹, Hawaii⁴⁶⁰, Illinois⁴⁶¹, Iowa⁴⁶², Kansas⁴⁶³, Kentucky⁴⁶⁴, Nebraska⁴⁶⁵, New York⁴⁶⁶, Utah⁴⁶⁷, Vermont⁴⁶⁸, Wisconsin⁴⁶⁹.

⁴⁵¹ McLeay, s. 410.

⁴⁵² <http://www.revenue.alabama.gov/voluntarydisclosure.html>, (Erişim: 12.03.2010); **U.S. Master State Tax Practice and Procedure Guide**, Fifth Edition, Chicago: CCH, 2007, s. 178-179.

⁴⁵³ <http://www.azdor.gov/Audits/VoluntaryDisclosure.aspx>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 241.

⁴⁵⁴ <http://www.dfa.arkansas.gov/offices/fieldAudit/Pages/voluntaryDisclosureProgram.aspx>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 287.

⁴⁵⁵ http://www.ftb.ca.gov/bills_and_notices/voluntary/voluntary.shtml, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 410; Ayrıca bkz.: Kathleen K. Wright, **California Income Tax Manual**, Chicago: CCH 2008, s. 540.

⁴⁵⁶ <http://www.colorado.gov/cs/Satellite/Revenue/REXV/1224672682801>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 475.

⁴⁵⁷ <http://www.ct.gov/drs/cwp/view.asp?a=1430&q=265826>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 519.

⁴⁵⁸ http://dor.myflorida.com/dor/taxes/voluntary_disclosure.html, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 623-624.

⁴⁵⁹ State Tax Guide, s. 669.

⁴⁶⁰ State Tax Guide, s. 710.

⁴⁶¹ Bu eyaletle gönüllü itiraf kanunî bir temelde uygulamaktadır. Bu konuda bkz.: Administrative Code, Title 86: Revenue, Section 210.126, <http://www.ilga.gov/commission/jcar/admincode/086/086002100001260R.html>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 782-783.

⁴⁶² http://www.iowa.gov/tax/business/voluntary_disclosure.html, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 892.

⁴⁶³ <http://www.ksrevenue.org/voluntary.htm>, (Erişim: 12.03.2010); State Tax Guide, s. 914-915.

⁴⁶⁴ <http://revenue.ky.gov/taxpro/voldisclose.htm>, (Erişim: 12.03.2010)

⁴⁶⁵ <http://www.revenue.ne.gov/info/7-250.pdf>, (Erişim: 12.03.2010)

⁴⁶⁶ http://www.tax.ny.gov/enforcement/vold/program_info.htm, (Erişim: 12.03.2010)

⁴⁶⁷ <http://tax.utah.gov/forms/pubs/pub-04.pdf>, (Erişim: 12.03.2010)

⁴⁶⁸ <http://www.state.vt.us/tax/disclosure.shtml>, (Erişim: 12.03.2010)

⁴⁶⁹ <http://www.revenue.wi.gov/pubs/voldis.html>, (Erişim: 12.03.2010)

11.3. Kanada

Kanada Gelir İdaresi (CRA), vergi itaatini korumak ve vergi dürüstlüğünü teşvik etmek amacıyla mükelleflere yönelik bir gönüllü itiraf programı uygulamaktadır⁴⁷⁰. Temel esasları, 1970 yılında vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya ilişkin bir idari tasarrufun (*Information Circular 70-9*) kapsamında belirlenen bu program, daha sonraki yıllarda birtakım değişiklikler yapılarak günümüze kadar uygulanagelmiştir⁴⁷¹.

Tablo: Kanada'da Gönüllü İtirafa İlişkin Veriler

Mali Dönem	İşleme Konulan Başvuru	Kabul Edilen Başvuru	Elde edilen Vergi Miktarındaki Artış (Milyon \$)	Feragat Edilen Faiz ve Ceza Miktarı (Milyon \$)
2000-1	2562	1598	142,6	25,1
2001-2	4732	3362	230,0	40,7
2002-3	5097	4282	277,0	59,6
2003-4	6164	4164	459,4	68,9

Kaynak: Bernier, s. 34:2

Gönüllü itiraf uygulaması, gelir, harcama ve gümrük vergileriyle bazı yerel vergiler hakkındaki kanunları kapsamına almaktadır. Buna göre mükellefler, yanlış ya da eksik bir şekilde verdikleri bilgileri veya CRA ile daha önceden yaptıkları vergi işlemleriyle ilgili gelir idaresine bildirilmeyen hususları, itiraf etmeleri halinde ceza almamakta ve kovuşturmayla uğramamaktadırlar.

Gönüllü itirafa başvuru için iki yol bulunmaktadır. İlki, mükellefin kimliğini ve konu hakkında gerekli tüm bilgileri eksiksiz bir şekilde vergi idaresiyle paylaştığı yoldur (*named disclosure*). Bu hızlı, kolay ve iyi işleyen bir yöntem olarak kabul edilir. CRA, ikinci bir yol olarak isimsiz/farzî başvuruyu da kabul etmektedir (*no-name disclosure*). Genellikle bir itirafa bulunma konusunda tereddütleri olan mükellefler bu yolu tercih etmektedir. Bu sayede mükellef (ya da temsilcisi), yapacağı bir itirafın vergi idaresince

⁴⁷⁰ Daha kapsamlı bilgi için Kanada Gelir İdaresi'nin resmî web adresine bkz.: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nvstgtns/vdp-eng.html> ya da <http://www.cra-arc.gc.ca/voluntarydisclosures/> (Erişim: 10.02.2010); Richard G. Fitzsimmons, **Resolving Tax Disputes**, Second Edition, Toronto: CCH Canadian Limited, 2004, s. 31-32.

⁴⁷¹ Yapılan değişikliklerle ilgili detaylı bilgi için bkz.: Jacques Bernier, "Voluntary Disclosures: Mor Art Than Science", **In Report of Proceedings of The Fifty-Sixth Tax Conference (1 September 2004), 2004 Conference Report**, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2005, s. 34:2-4.

kabul edilip edilmeyeceği hakkında kimliğini açıklamadan bilgi edinme fırsatı elde etmiş olur. Başvurunun mükellef lehinde sonuçlanacağına ilişkin sinyal alınıyorsa bu yoldan lehte bir hukukî sonuç elde edebilmek mutlaka kimliğin açıklanmasını gerektirir. Tanınan 90 günlük süre içinde kimlik açıklanmazsa dosya kapatılır. Gerekli bilgilerin rahatlıkla toplanması için bu süre en azından 120 güne çıkarılabilir. Mükellef kimliğini açıklamamayı tercih edebilir, ancak bu durumda vergi idaresinin edinilen bilgiler aracılığıyla kendisini tespit edip yaptırım uygulama riskinin olduğu da bir gerçektir.

Gönüllü itirafın eksiksiz bir şekilde ve vergi idaresi bu durumu haber almadan önce, mesela konu hakkında bir kovuşturma başlatılmadan önce yapılması istenir. İtiraf, idarî para cezasını gerektiren ve kural olarak üzerinden en az bir yıl geçmiş bir konuda olmalıdır. Üzerinden bir yıl geçmemiş bir konudaki itirafın ise sadece gecikmiş beyana veya taksitlere ilişkin bir cezayla ilgili olmaması gerekir. Gönüllü itiraf başvurusu kabul edilen mükellefin, tabii olarak hesaplanacak vergi ve faiz tutarlarını ödemesi gerekir. Yaptığı gönüllü itiraf başvurusu üzerine verilen idarî karara katılmayan bir mükellefin, başvurusunun idarî süreçte ikinci defa gözden geçirilmesini isteme hakkı da bulunmaktadır. Buna ilave olarak mükellefe yargı yolu da açık bırakılmıştır⁴⁷².

11.4. Avusturya

Avusturya vergi ceza hukukunda pişmanlık ve ıslah benzeri bir kurumun esasları, mali cezalarla ilgili kanunda düzenlenmektedir (§29 ÖFinStrG). Bu hükümde, mali bir suç işleyen kimsenin, bu fiilini, ilgili merciye haber vermesi halinde cezadan muaf tutulması kabul edilmektedir. Suçüstü halleri bu kapsamın dışında tutulmaktadır.

İşlenen fiil, verginin eksik ödenmesine ya da devlet açısından bir gelir kaybına neden olmuşsa öncelikle verginin kısmen ya da hiç ödenmeyen miktarına ilişkin bilgilerin ortaya konulması ve tutarın ödenmesi gerekmektedir. Ödeme konusunda bir kolaylık gösterilecekse bu takdirde erteleme iki yılı geçemeyecektir. Beyan üzerine tarh edilen vergilerde bu süre kendini ihbar tarihinde, diğer durumlarda ise hesaplanan tutarın ihbar eden kimseye bildirilmesiyle başlatılmaktadır (§29/2).

Kendini ihbarın gerçekleştiği anda fail, şerik ya da bunlara yataklık eden kişi hakkında bir takibatın zaten başlamış olması cezadan muafiyeti engellemektedir. Yine aynı

⁴⁷² CRA, Income Tax Information Circular, No: IC00-1R2, 22 October 2007 (www.cra.gc.ca)



şekilde kendini ihbar anında ilgili fiil kısmen ya da tamamen ortaya çıkarılmışsa ve fail bundan haberdarsa sonuç değişmeyecektir. Kasten işlenen bir mali suçun varlığı halinde yetkili mercii vergi denetimi, defterleri ve kayıtları kontrol gibi bir yolla sürece dahil olmasıyla birlikte bu kurumdan yararlanması mümkün değildir (§29/3). Kendini ihbarın hukukî sonuçları yalnızca kendini ihbar eden kişiler için geçerli olmaktadır (§29/5)⁴⁷³.

Vergi ceza hukukundaki bu özel düzenlemenin dışında Avusturya ceza hukukunda etkin pişmanlıkla ilgili ceza muafiyeti sağlayan genel bir düzenleme de bulunmaktadır (§167 ÖStGB). Bu hükümle hırsızlık, dolandırıcılık, hileli ve taksiratlı iflas, zimmet, emniyeti kötüye kullanma şeklinde sayılan (*numerus clausus*) birçok suç için yetkili makamların haber almasından önce zararın telafi edilmesi suretiyle etkin pişmanlıktan yararlanılması mümkün olmaktadır⁴⁷⁴.

11.5. Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi (*ATO*), 2004 yılından itibaren kayıtdışılıkla mücadelede ciddi atılımlar yaptığı bilinmektedir. Çok yönlü sürdürülen çalışmaların bir parçası olarak başka ülkelerin vergi idareleriyle anlaşmalar çerçevesinde istihbarat ve bilgi paylaşımında bulunulmakta, uluslararası örgütlerde yapılan faaliyetlere katkı sağlanmaktadır. Özellikle vergi cennetleriyle mücadele etmek amacıyla temmuz 2007 itibariyle idarî bir politika olarak gönüllü itiraf uygulaması yürütülmektedir. İzlenen politikada, vergi itaatini arttırmanın bir parçası olarak vergi cennetlerinden gelir elde eden mükelleflere yoğun denetimler yapılması öngörülür. Bunun öncesinde, denetlenmesi muhtemel mükelleflerin, vergi cennetlerinden elde ettikleri gelir ve değerleri bildirmeleri ise işte bu gönüllü itiraf girişimleriyle sağlanmaktadır. Vergi

⁴⁷³ Roman Leitner-Gerald Toifl, Criminal Tax Law Austria, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 46; Daha detaylı bilgi için şu eserlere bakılabilir: Norbert Schrottmeyer, **Selbstanzeige nach § 29 FinStrG**, Wien: Linde Verlag, 2008; Roman Leitner, **Österreichisches Finanzstrafrecht**, 2. Auflage, Wien: Springer Verlag, 2002, s. 88-106.

⁴⁷⁴ Almanya'da özellikle iktisadî suçlarla mücadelede daha da başarılı olmak için hukuka aykırı fiille meydana gelen zararın telifisini, cezayı kaldıran bir sebep olarak düzenleyen kanuni kapsamın genişletilmesi taleplerinde bu etkin pişmanlık hükmünün ortaya çıkışı emsal olarak gösterilmektedir. Alman Ceza Kanunu'nda fail ve mağdurun uzlaşmasına, failin fiilinden doğan zararları gidermesi, onarması halinde mahkemenin ceza indirimi yapması ya da hiç ceza vermemesi şeklinde hukukî sonuç bağlayan genel bir düzenleme bulunmaktadır (§ 46a StGB). Hüküm gereğince dava açılmadan önce şartları varsa savcılık kamu davası açmaktan vazgeçebilir. Dava açıldıktan sonra da savcılık kararıyla mahkeme, duruşmaların başlamasından önce dosyayı kapatabilir. (§167 ÖStGB) ise ceza muafiyetini garanti eden bir hüküm olması ve kapsamı nedeniyle Alman hukukçularına ilham vermektedir. (Detaylı bilgi için bkz.: Frees, s. 120 vd.; Breyer, s. 161; Kaymaz-Gökcan, s. 71-72)

idaresi olarak gönüllü itirafta bulunacaklara gereken tüm kolaylıkların gösterileceği kurumun en üst mercii tarafından açıkça taahhüt edilmektedir. Bundan yararlanma yolunu seçmeyip de sonradan tespit edilecek mükelleflere yaptırım olarak vergi kaçırma, kara para aklama veya dolandırıcılık suçları sebebiyle ceza kovuşturmasına uğrayıp hapis cezası gibi ağır cezalar uygulanacağı açıkça ifade edilmektedir⁴⁷⁵. Yakın zamandaki program, 30.11.2009'da ilan edilmiş ve 30.06.2010 tarihine kadar sürmüştür.

11.6. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

Yürürlükte olan Vergi Usul Yasası⁴⁷⁶, pişmanlık ve ıslah adıyla 268. maddede ülkemizdekine benzer bir düzenlemeyi getirmektedir. İlgili madde şu şekildedir:

“1) Bildirime dayanan vergilerde, hileli vergi suçu, 237., 244. ve 245. maddelerde öngörülen şekillerde yapılanlar dahil⁴⁷⁷, kaçakçılık veya kusur niteliğindeki bu Yasa'ya aykırı eylemlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile bildiren yükümlülere, aşağıda belirtilen kayıt ve koşullarla, hileli vergi suçu cezası verilmez ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez :

a. Yükümlünün durumu bildirdiği tarihten önce, bir haberci tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya sözlü açıklaması tutanakla belgelenmek suretiyle bildirilen husus hakkında bildirimde bulunulmamış olması;

Bu bendde sözü edilen dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir.

b. Bildirme dilekçesinin, yetkili memurlar tarafından yükümlü önünde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın Vergi Dairesine ulaştırıldığı günden önce hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde, bu suçun saptandığı günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

⁴⁷⁵ ATO başkanı Michael D'Ascenzo' nun bu konudaki konuşması için bkz.: Michael D'Ascenzo, "Tax Risk Governance: The Corporate and Personal Dimensions", Australian Institute of Company Directors, 18.07.2007 (<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/86879.htm>, 09.01. 2009); D'Ascenzo'nun diğer beyanları için şu eserin önsözüne bkz.: **Tax Havens and Tax Administration**, Australian Taxation Office, Canberra: October 2009 (Bu yayına ATO'nun resmî web adresinden ulaşılabilir.)

⁴⁷⁶ 20.05.1977 kabul tarihli Vergi Usul Yasası (Sayı:27/1977)

⁴⁷⁷ İlgili hükümler sırasıyla kaçakçılık ve hileli vergi suçlarında iştirak, teşvik ve yardım konularını düzenlemektedir.

- c. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, yükümlünün bildirme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmiş olması;
- ç. Eksik veya yanlış yapılan vergi bildiriminin, yükümlünün durumu bildirdiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;
- d. Yükümlü tarafından, bildirilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin gecik işi her ay v e k ısı için % 2 o anında artış ile birlikte, bildirme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.
- 2) (1). fıkranın bendlerinde öngörülen koşulların yerine getirilmesi halinde, kaçakçılık ve hileli vergi suçu işleyenler ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında 237., 244. ve 245. maddelerdeki kurallar uygulanmaz.”

11.7. İspanya

İspanyol Ceza Kanunu’nda malî suçlara ilişkin benzer bir düzenleme bulunmaktadır (*Ley Orgánica, Código Penal* m. 305). Devlet hazinesinin dolandırılması (merkezî, yerel ya da özerk yönetim ayrımı yapılmaksızın), malî bir suç olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda kastî ya da ihmalf surette vergileri ve kesintileri doğru bir şekilde ödemekten kaçınmak malî bir suçtur (CP 305/1). Bu kapsamda malî nitelikte hukuka aykırı bir fiil işleyip de bunu vergi idaresine bildiren kimseye ceza verilmemesi öngörülmüştür (CP 305/4)⁴⁷⁸.

11.8. Singapur

Singapur Gelir İdaresi’nin (IRAS) uyguladığı gönüllü itiraf programının kapsamına gelir vergisi, kurumlar vergisi ve ayrıca mal ve hizmetler vergisi girmektedir. Kasıtlı işlenen vergi kaçakçılığı suçları, bunlara karşı takınılan sert tavır nedeniyle program

⁴⁷⁸ Silvina Bacigalupo, *Criminal Tax Law in Spain, International Tax Criminal Law*, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 74.; İlgili hüküm fıkrası şu şekildedir: “305/4: Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.” (Emilio Albi Ibáñez, *Sistema Fiscal Español I*, 24.^a Impresión, Barcelona: Editorial Ariel, 2009, s. 48)

kapsamında değildir. Bu türden suçların itirafı, uygulanacak cezada hafifletici bir sebep olarak kabul etmektedir. Mükellefin, itirafı kendi iradesiyle zamanında yapması ve idareyle işbirliği halinde olması programdan yararlanmasını etkilemektedir. İdarenin, itirafa konu olmakla birlikte ihmalden kaynaklanan ya da makul bir gerekçeye dayanmayan yanlış beyanlar ve geç yapılan ödemeler hakkında ceza vermesi mümkündür. Kanuni beyan zamanından itibaren bir yıl içinde (*grace period*) yapılan gönüllü itirafların cezadan muaf tutulması, bu sürenin aşılması halindeyse yıllık %5 oranında düşük miktarda bir ceza uygulanması kabul edilmiştir⁴⁷⁹.

11.9. İsviçre

Federal yapıya sahip bir devlet olması nedeniyle İsviçre’de vergi ceza hukuku kuralları üniter bir halde değildir. Federal düzeyde uygulanan vergi ceza hukuku kuralları içinde sadece dolaylı vergilerin kaçırılması bakımından bir kendini ihbar hükmü vardır. 1974 tarihli idari cezaları düzenleyen kanundaki bu hükümde (m. 13 VStR), ihlal edilen vergi yükümlülüğünün sonradan ifa edilmesi esas alınmaktadır. Kantonlardaki düzenlemelere örnek olarak da Basel’de vergi cezaları hakkında yürürlükte olan kanunun m.26/III hükmü gösterilebilir. Buna göre ilgili mükellef, hakkında bir denetim başladığından haberi olmadan vergi işlemleri hakkında doğru bilgilerin ortaya çıkarılması için yardımcı olursa hakkında verilecek vergi cezası hafifletilir. Bu işbirliğinin mutlak bir cezasızlık sebebi sayılmamasının, İsviçre’deki genel ceza hukuku kurallarıyla da örtüşen bir durum olduğu ifade edilmektedir⁴⁸⁰.

11.10. Diğer Ülkeler

Slovak Ceza Kanunu (*Trestný Zákon*), vergi ve sigorta primlerinin azaltılmasıyla ilgili vergi kaçakçılığı suçları için (m. 276) ve ayrıca verginin hiç ödenmemesi halleri için (m. 277, 278) itiraf şartlarının yerine getirilmesi halinde ceza verilmeyeceğini kabul etmektedir⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ IRAS e-Tax Guide, IRAS Voluntary Disclosure Program, First Edition, 2009, s. 4 (www.iras.gov.sg, 12.12.2009)

⁴⁸⁰ Breyer, s. 161-163.

⁴⁸¹ Barbara Secova- Martin Jakubec, Criminal Tax Law Slovakia, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 56.

Çek Ceza Kanunu (*Trestný Zákon*), 148. madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarıyla bağlantılı olarak kaçırılan vergi, idare bu durumu tespit etmeden önce ödendiği takdirde faile ceza verilmemektedir. Çek Yüksek Mahkemesi'nin, bu fiillerin tespitinden sonra zararın derhal tazmin edilmesi durumunda da bu düzenlemeden yararlanılabileceğine ilişkin bir kararı bulunmaktadır⁴⁸².

Bunlara ilave olarak benzer düzenlemeler getiren başka ülkeler de bulunmaktadır: Macaristan⁴⁸³, Hollanda⁴⁸⁴, Yeni Zelanda⁴⁸⁵, Fransa⁴⁸⁶, Belçika⁴⁸⁷, Malezya⁴⁸⁸, İrlanda⁴⁸⁹, Güney Afrika⁴⁹⁰ ve Brezilya⁴⁹¹ bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir.

⁴⁸² Lucie Vorlickova, Criminal Tax Law Czech Republic, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 86.

⁴⁸³ Marta Siklos, Criminal Tax Law Hungary, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 98; Ayrıca Macar Ceza Kanunu'nun (*Büntető törvénykönyv*) 310. maddesine bakılabilir.

⁴⁸⁴ Harold Asbreuk, Criminal Tax Law The Netherlands, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007, s. 36.

⁴⁸⁵ Bu konuda detaylı bilgi için Yeni Zelanda Gelir İdaresi'nin resmî web adresine bkz.: <http://www.ird.govt.nz/technical-tax/standard-practice/shortfall/sps-09-02-voluntarydisclosures.html>, 12.12.2009; Ayrıca bkz.: **New Zealand Master Tax Guide for Students**, CCH New Zealand Limited, 2009, s. 629 vd.

⁴⁸⁶ Breyer, s. 164; Fransız Gelir İdaresi, vergi cennetlerindeki varlıkların ortaya çıkarılmasında mükelleflerin beyanda bulunmalarını ve mali durumlarını kanuna uygun olarak düzeltmelerini teşvik etmek için 31.12.2009'a kadar süren bir imkân sağlamıştır. "*La cellule de régularisation*" adını taşıyan bu uygulamanın detayları için bkz.: www.impots.gouv.fr

⁴⁸⁷ Hakan Uzeltürk, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", **Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu**, Ankara: TOBB Yayını, 2005, s. 227.

⁴⁸⁸ **Tax Audit Framework**, Malaysia Inland Revenue Board, January 2009, s. 14-15. (www.hasil.gov.my, 11.12.2009)

⁴⁸⁹ Katherina Baer- Eric Le Borgne, **Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives**, Washington D.C.: International Monetary Fund, 2008, s. 29 vd.

⁴⁹⁰ Gelir idaresinin resmî web adresine bkz.: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=63327> (Erişim Tarihi, 10.11.2010)

⁴⁹¹ Bu konudaki kanunî düzenleme için 5172 sayılı Milli Vergi Kanunu'nda (*Código Tributário Nacional*) 138. maddeye bakılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN UYGULANMASI

1. ‘PİŞMANLIK ve ISLAH’ KURUMUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Cumhuriyetin ilk yıllarında uygulanmakta olan vergi sisteminde vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler, derli toplu olarak bir kanunda düzenlenmemiştir. Bundan dolayı vergi cezalarına dair hükümlere, birçok kanunda dağınık bir şekilde rastlanmaktaydı. Vergi sisteminde çağdaş yaklaşımlara uygun değişiklik çalışmalarının bir semeresi de bu hükümlerin, bir kanun çatısı altında toplanması fikrinin hayata geçirilmesi olmuştur. Bunun büyük oranda başarılması ve bugünkü manada bir vergi ceza hukukunun ortaya çıkması Vergi Usul Kanunu'nun⁴⁹² yürürlüğe girmesiyle gerçekleşmiştir⁴⁹³. Usul kanununda düzenlenen ve çağdaş niteliğe büründürülen bu hükümlerin ilham kaynağı ise genel ceza hukuku hükümleridir. Burada, her özel ceza kanununda olduğu gibi, verginin kendine has özellikleri gereği, bazı ceza hükümlerinin genel ceza ilkelerinden ayrılan yönleri düşünülerek sistemin inşa edildiği göz ardı edilmemelidir⁴⁹⁴. Kanunun hazırlanmasındaki temel felsefenin izleri sürüldüğünde, vergi ceza sisteminin, hakkaniyete uygun şekilde, suçla ceza orantısının sağlanmasına azami derecede dikkat edilerek temellendirildiği görülecektir⁴⁹⁵. Bu konuda, kanun gerekçesinde, dikkat çeken ifadeler şu şekildedir:

“Vergi cezasından maksat, bilindiği gibi, Devlete bu yoldan bir varidat temini olmayıp, sadece vergi kanunlarının doğru olarak tatbikini sağlamaktır. Vergi cezasının bu ‘önleyici’ karakteri asıl olarak alınınca, vergi cezasının ‘vergi suçu’ ile mütenasip olmasının, yani hakkaniyete uygun bulunmasının cezanın ruhunda ve mânasında mündemiç olduğunu kabul etmek lâzımdır⁴⁹⁶.”

⁴⁹² 07.06.1949 kabul tarihli 5432 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, 15.06.1949'da yayımlanmıştır.

⁴⁹³ **Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu**, TBMM Tutanak Dergisi, 25.04.1947, s. 14; Hızlı, s. 12.

⁴⁹⁴ VUK Raporu, s. 15.; Nevzat Çelikoğlu, *Vergi Cezalarının Tahfifine Doğru (I)*, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 04.07.1955, S. 235, s. 1.

⁴⁹⁵ Çelikoğlu, *Tahfif (I)*, s. 1.

⁴⁹⁶ VUK Raporu, s. 16.; Nevzat Çelikoğlu, *Vergi Cezalarının Tahfifine Doğru (II)*, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 19.07.1955, S. 236, s. 1.



(...) *Vergi cezasının vergi suçu ile mütenasip olmasının yani hakkaniyete uygun bulunmasının cezanın ruhunda ve mânasında mündemiç olduğunu kabul etmek lâzımdır. Yersiz, haksız ve nispetsiz olan vergi cezaları mükellefler üzerinde önleyici bir tesir yaratacak yerde bunun tersine netice vermekte ve mükellefin vergi karşısındaki mukavemetini arttırmaktadır*⁴⁹⁷.” denilerek gösterilen bu direncin bir sonraki safhasının vergiye karşı duyulacak husumet hissi olduğu vurgulanmaktadır. Gerekçenin ilerleyen kısmında “*Vergi Cezasının Sükûtu*” başlığı altında şu ifadeler yer alır:

“Vergi hukukunda sert hükümlerin tatbiki mükellefleri vergi mukavemetine sevkettiği gibi vergi cezalarının sertliği de evvelce bahsedildiği üzere, mükelleflerde vergi isterisi denilen ruh haletini yaratmaktadır.

Mükellef Devletle daimî temas halinde bulunduğu cihetle, vergi sahasında bu gibi psikolojik bünye sarsıntısının her iki taraf için ne kadar zararlı netice doğurduğunu izaha lüzum görmüyoruz.

Para ile ölçülebilen vergi cezalarının kesilmesinde mükellef lehine bazı durumlar nazara alınmadığı takdirde, sırf bu ceza yüzünden mükellefin vergi mukavemeti artar ve vergicilikte pek büyük ehemmiyeti olan Devlet ile mükellefin ahenkli işbirliği bozulur. Yeni gireceğimiz modern vergicilik devresinde, vergi sistemimizin aksamadan işlemesi ve mükelleflerin vergiye ve vergiciliğe karşı haklı haksız bir mukavemet göstermemeleri matluptur (...) halen mükelleflerde gördüğümüz vergi isterisi yalnız tatbik etmekte olduğumuz cezaların ağırlığı ile değil, aynı zamanda cezanın tatbik edileceği vergi suçunun ne gibi şartlar altında vuku bulduğunu incelemek hükümlerinin bugünkü mevzuatımızda hiç denecek kadar yokluğu ile izah edilebilir. Hâlbuki vergi cezasını tayin ederken objektif bakımdan vergi suçu unsurlarından maada, sübjektif bakımından mükellefin içinde bulunduğu şartları da gözönünde tutmak bugünün vergi ve vergi cezası telâkkilerine bir prensip olarak girmiştir.

⁴⁹⁷ Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Usul Kanununun Sertliği”, *Vergi ve Resimler Dergisi*, 18.07.1956, S.260, s. 1-2.

Bu itibarla, yanılma, pişmanlık, mücbir sebepler gibi hallerin vergi cezasını kaldıracağı tasarıda kabul edilmiş, bu suretle vergi ceza hukukumuzda ileriye doğru büyük bir adım atılmıştır⁴⁹⁸.”

Bugün yürürlükte olan pişmanlık ve ıslah hükmünün ilk hali de, böylelikle vergi ceza sistemindeki reform çalışmalarının bir ürünü olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’yla yürürlüğe girmiştir⁴⁹⁹. Pişmanlık ve ıslah, yukarıda bahsedildiği üzere, vergi ceza hukukunun karakterini, sert hükümler yerine daha mutedil, daha yumuşak hükümler getirerek oluşturan bu kanunun, sisteme ilk defa kazandırdığı kurumlardan biridir. Bu müsamaha (hoşgörü) zihniyetinin bir yansıması olarak devletin ve mükellefin daha kolay işbirliği yapabilmesine hizmet etme düşüncesiyle getirilmiş ve gerçek durumu yansıtmayan bir şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, bu yanlışlığı, verilen süre içerisinde düzelterek ceza almaları engellenmek istenmiştir⁵⁰⁰. Ayrıca, pişmanlık ve ıslah, mükellefin vergi ahlâkında da olumlu yönde, terbiye edici bir rol de üstlenmektedir. Kanunun yeni yürürlüğe girmiş olması ve dolayısıyla kontrol sistemindeki etkinlik zaafı karşısında, bu kurum, hazinenin menfaati lehinde, kontrol sırasında bir şekilde gözden kaçan ya da hiç kontrol edilemeyen matrahların bizzat mükellef eliyle ortaya çıkarılmasına da imkân sağlamaktadır⁵⁰¹.

Bir parantez açarak belirtmek gerekir ki, pişmanlık ve ıslah kurumunu tam olarak karşılamasa da mükelleflerin ceza almalarını engelleyen benzer bir düzenlemenin, Vergi

⁴⁹⁸ VUK Raporu, s. 18.

⁴⁹⁹ Hükmün 5432 sayılı *Vergi Usul Kanunu*’ndaki ilk hali şu şekildedir:

Pişmanlık

Madde 348- Kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden ve açık olarak haber veren mükellefler hakkında ceza kesilmez.

Şu kadar ki, bu hükmün uygulanabilmesi için:

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmî makama, dilekçe ile veya şifahî beyanı bir tutanakla tevsik edilmek ve resmî kayıtlara da geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması;
2. Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemelere başlanmamış veya olayın takdir komisyonuna intikal etmemiş olması;
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;
5. Mükellefçe haber verilen olaya müteallik olup ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi; şarttır. (Hüsnü Bengi, **Vergi Kanunları**, İstanbul: Cumhuriyet Matbaası, 1949, s. 97.)

⁵⁰⁰ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha Matbaası, 1962, s. 95.; Karakoç, **Pişmanlık**, s. 39.

⁵⁰¹ Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Kanunlarımızda İstikrar”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.07.1954, S. 212, s. 2.

Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce Kazanç Vergisi Kanunu'nda⁵⁰² yer aldığı bilinmektedir. İlgili kanunun '*Doğru çıkmayan beyannameler*' başlıklı 42. maddesinin dördüncü fıkrası aynen şu şekildedir:

“Mükellef, kazancının noksan bildirilmesinin yanlışlıktan ileri geldiğini, verginin ait olduğu malî yıl içinde görüp, beyannamesi alakalı memurlar tarafından tetkike başlanmazdan evvel varidat dairesine yazı ile haber verdiği takdirde bu kısma ait vergi zamsız olarak tarh ve tahsil olunur”⁵⁰³.”

Kazanç Vergisi Kanunu ve dolayısıyla bu hüküm, daha sonradan çıkartılan Gelir Vergisi Kanunu'yla yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁰⁴.

İzleyen süreçte, yapılan vergi reformlarına rağmen devletin hazine gelirlerinde, bir gerilemenin görülmesi, mali yönetimde ciddi anlamda telaşa sebep olmuştur. Örneğin, 1950 yılı gelir vergisi tahsilâtı toplam tutarı, 1951 malî yılı bütçesinde 260.000.000 lira olarak öngörülürken 209.190.386 lira olarak gerçekleşmiştir⁵⁰⁵. Vergi sisteminde yapılan değişikliklerin genel olarak vergi gelirleri toplam hâsılatındaki düşüşe az ya da çok etkisi olduğu, o yıllarda yapılan değerlendirmelerde de ifade edilmektedir⁵⁰⁶.

⁵⁰² 22.03.1934 kabul tarihli 2395 sayılı bu kanun, 25.03.1934'te yayımlanmıştır. (Necmi N. Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul: 1955, s.343; Karakoç, Pişmanlık, s. 39.)

⁵⁰³ Akif Erginay, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları** (1920-1977), Ankara: Elif Matbaacılık, 1977, s. 393.

⁵⁰⁴ 03.06.1949 tarihli 5421 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*; Temelleri İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlara dayanan *Kazanç Vergisi Kanunu*, çıkarıldığı dönemin şartlarına göre değerlendirildiğinde ileri düzeyde bir kanun olarak nitelendirilebilir. Fakat takip eden zaman zarfında beyan esasına duyulan ihtiyacı karşılayamamak, genellik ilkesine aykırılıklar taşımak gibi bazı eleştirilerin hedefine alınan bir kanun halini almıştır. Ülkenin şartları, dünya savaşının ve ekonomik buhranların da etkileriyle genel anlamda bir vergi reformunun yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu yönde 1947 yılında başlatılan çalışmalar neticesinde temel vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan biri de kazanç vergisinin kaldırılmasıdır. (Nezih Varcan- Tufan Çakır, **Maliye Tarihi**, Eskişehir: Birlik Ofset, 2000, s. 176 vd., 225 vd.); Kazanç vergisinin meydana getirdiği adaletsizlik, 01.11.1948 tarihli Kazanç Vergisi Kanununa Ek Kanun Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu'nda da açık bir şekilde belirtilmektedir: “(...) 2395 sayılı Kanunda beyan usulüne mümkün olduğu kadar az yer verilmiştir (...) Bu suretle geniş bir mükellef zümresini sabit karinelere göre vergilendiren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, mükellefin hakiki kazançlarıyla hiç bir irtibatı bulunmayan elâstikiyet hassasından mahrum bir mükellefiyet halinde devam edegelmiş ve diğer taraftan Birinci Cihan Harbinin tevhit ettiği iktisadi buhranın Devlet gelirleri üzerinde menfi tesirlerini karşılamak maksadiyle hizmet erbabı Kazanç Vergilerine İktisadi Buhran ve Muvazene Vergileri de ilave olunmak suretiyle bu kısım mükelleflerin vergi yükü hayli ağırlaşmıştır (...) Görülüyor ki karineye dayanan vergi hem aynı mükellef zümresi arasında müsavatsızlıklar tevhit etmiş hem de vergi yükünün diğer mükellef zümrelerine yüklenmesine sebebiyet vermiştir.” (TBMM Tutanak Dergisi, C. 15, 13.01.1949, Dönem 8, Toplantı 3, s. 1,2)

⁵⁰⁵ Hayatî Savran, “Vergi Cezaları III”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 19.03.1956, Y.11, S. 252, s. 12.

⁵⁰⁶ Çelikoğlu, VUK'un Sertliği, s. 2.

Kazanç vergisinin uygulandığı dönemde karine usulüne ağırlık verilmesi sebebiyle beyanname veren mükelleflerin sayısı dokuz bin civarındayken⁵⁰⁷ reformlar sonrasında bu sayı, elli bini aşmıştır. Buna bağlı olarak mükelleflerin yeni sisteme uyum sağlamasında yaşanan sıkıntılar ve ayrıca vergi ceza sisteminde aralarında pişmanlık ve ıslahın da yer aldığı müsamaha hükümlerinin varlığı, bunlardan kötünietli mükelleflerin de yararlanabiliyor olması, vergi hâsılatının düşüşünde etkili sebepler arasında gösterilmektedir⁵⁰⁸.

Reformların üzerinden çok geçmeden ortaya çıkan bu olumsuz tablo karşısında, biraz da telaş halinde, aceleci davranılarak, vergi politikalarında mükelleflerin aleyhinde sert değişikliklere gitme yolunun daha isabetli olacağı düşünülmüştür. Bu değişikliklerden biri de 1951 yılında, 5815 sayılı kanunun çıkarılmasıdır⁵⁰⁹. Bu kanunla, Vergi Usul Kanunu'nda, yer alan tüzel kişilerin sorumluluğuna (m. 314), fiil ayrılığına (m. 318), ceza kesmede zamanaşımına (m. 351), yanılma haline (m. 346), kaçakçılık cezalarına (m. 324-325) ve usulsüzlük cezalarına (m. 332-333) ilişkin birçok değişiklik yapılmıştır. Vergi ceza sistemi, yürürlükte olan düzenlemelerin yetersiz, hatta gereğinden fazla müsamahalı olduğu ve vergi kaçakçılığında ciddi artış yaşanmasında önemli bir sebep teşkil ettiği kanaatiyle neredeyse tamamen değiştirilmiştir. Örneğin hileli vergi suçlarında ceza yargılaması yapılmasına ve bu suça teşebbüsün dahi hürriyeti bağlayıcı cezayla cezalandırılabilmesine dair değişiklik bu kanunla getirilmiştir⁵¹⁰. Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinin gayet yapıcı bir şekilde hazırlanmasına karşılık bu kanun, adeta bir şok etkisi yapmıştır. Bunu bir *malî terör*, bir *malî engizisyon* olarak nitelendirenler dahi olmuştur⁵¹¹. Bu kanun karşısında, olumsuz sonuçların üstesinden sert tedbirlerle

⁵⁰⁷ Örneğin, karine usulünde vergiye tabi mükelleflerin sayısı 1945 yılında, 452 bin, beyanname mükellef sayısı ise 8705 olarak belirtilmektedir. (Cevdet Yalçın, Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Tâdil Sebepleri, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.10.1951, S. 145, s. 6.)

⁵⁰⁸ Hayatî Savran, "Vergi Cezaları IV", **Vergi ve Resimler Dergisi**, 05.05.1956, Y. 11, S. 255, s. 6; Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 409.

⁵⁰⁹ 18.07.1951 tarihli 5815 sayılı kanun, 24.07.1951 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

⁵¹⁰ Kanun gerekçesinde geçen, "hileye başvurmak suretiyle vergi kaçırarak veya vergiden kaçınanların, yalnız hazineye değil aynı zamanda vergisini iyiniyetle ödeyen ve gayrimeşru bir rekabet karşısında kendisini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayrılarak vergilerini gizlemek imkânı aramaya sevk ve icbar ettiği bir hakikattir. O halde dürüst vatandaşları korumak, suçların vukuunu önleyecek tedbirleri almak ve bir devlet nizamı demek olan vergi nizamını bozmaktan çekinmeyenleri ibreti müessire teşkil edecek şekilde terhip etmek zarureti aşîkârdır." cümleleri bu konuya neden bu kadar önem verildiğinin güzel bir ifadesidir. (Yücel, s. 271)

⁵¹¹ Nevzat Çelikoğlu, "5815 Sayılı Kanunun Bazı Maddeleri Değişirken...", **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.07.1953, S. 188, s. 3.; Kanunu savunanlar ise, bu kanun değişikliğini vergi kaçakçılığına karşı bir

gelinebileceği düşüncesinin yanlış olduğu, geçiş döneminin sabırla beklenilmesi gereği, sert tedbirlerin yarardan çok zarar doğuracağı ve suçları önleyici olamayacağı, cezalardan ziyade vergi ahlaki seviyesinin yükseltilmesi gereği ifade edilmiştir. Ayrıca, mali alanda şiddetli kanunların ancak normal dönemler dışında getirilebileceği, burada suçlar ve cezalar arasındaki oranın bozulduğu, sert cezalar karşısında mükellefin sığınabileceği hükümlerin kaldırılmamasının gerekli olduğu, faaliyetleri özendirerek vergilendirme yerine teşebbüs zihniyetini zayıflatan vergi cezaları getirildiği yönünde eleştiriler de dillendirilmiştir⁵¹². Tüm eleştirilere rağmen, bu tedbirlerin bir gereklilik olduğunu savunanlara da rastlanmaktadır⁵¹³.

“meydan muharebesi” nispetinde önemli görüyorlardı. (Bu konuda bkz.: Ahmet Başbüyük’ ün beyanati, **TBMM Tutanak Dergisi**, C. 24, 13.07.1951, Birleşim: 9, Toplantı: 1, s. 127)

⁵¹² Fritz Neumark, “Vergi Cezaları Meselesi”, **İktisadi Uyanış Dergisi**, 1952, C. V., S.38, s. 18. (*Hızlı, s.15’ den naklen*); Çelikoğlu, VUK’un Sertliği, s. 2; Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Karşısında Mukavemet”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.06.1953, S. 186, s.1-2, 16.; Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Ceza Hukukumuzun Tâdiline Doğru mu?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.05.1951, S. 136, s. 3.; Nevzat Çelikoğlu, “5815 Sayılı Kanunun Şiddetli Cezaları Karşısında...”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.11.1951, S.147, s. 1-2.; Nevzat Çelikoğlu, “Bir Vergi Ahlâkı Nasıl Teessüs Edebilir?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.06.1951, S. 137, s. 2.; Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Yalnız Şiddetli Cezalarla Değil, Güler Yüzle, Tatlı Dille de Alınabilir.”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.10.1951, S. 146, s.1-2, 13.; Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Ceza Hukukumuzda Bir Sarsıntı mı?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, S. 148, s. 2.

⁵¹³ Yalçın, Tâdil Sebepleri, s. 8.; Kamuoyunun bu tepkileri ve tartışmaları aslında benzer şekilde mecliste de yaşanmıştır. 5815 sayılı Kanununun meclisteki görüşmeleri de oldukça tartışmalı geçmiştir (**TBMM Tutanak Dergisi**, C. 24, 13.07.1951, Birleşim: 9, Toplantı: 1, s. 127-154):

“Dünyanın her yerinde mükellef mükelleftir. Ne İngiltere’de vergi ahlâkı bizden ileri, ne de Türkiye’de İngiltere’den geridir. Bir Garp memleketinde mükellef bir kaçakçılık yapamıyorsa, oradaki vergi rejimi ve sistemi buna imkân vermediği için yapamıyor. Yoksa aynı mükellefin Türkiye’de pekâlâ vergi kaçakçılığı yaptığını görürüz (...) Faraza Muamele Vergisi Kanunumuz gayet ağır müeyyideleri ihtiva ediyordu. Buna rağmen kaçakçılık nispeti % 30- 40 dan aşağı düşmüyordu. Müeyyidelerin hafifletilmiş olmasına rağmen bugün de aynı nispettedir. Şu halde müeyyideler başlı başına bir sebep olamaz. Şüphesiz ki, bu da sebeplerden birisidir. Fakat başlıca sebep değildir. Ceza, Usul Kanunumuzda biraz hafif tutulmuştur. Ancak bu biraz da iltizamîdir. Kanunda mükellef lehine birçok müsamaha hükümleri vardır. Bunun esbabı mucibesi de: Yeni bir vergi rejimine giriyoruz, bu vergi kanunları yüzlerce maddeyi ihtiva etmektedir, birtakım karışık hükümler mevcuttur. Mükelleflerin kanunları daha çabuk kavrayabilmesi için bu yeni sisteme mükellefi alıştırmak, ısındırmak zaruri idi. Hükümetten gelen tasarı Mecliste uzun uzadıya müzakere ve rötüşa tabi tutulmuş ve bu münasebetle kanunda birçok müsamahalı hükümler yer almıştır.” (Ferit Melen’ in beyanatından, s.129-130)

“Yaptığımız herhangi tadiller ve müeyyidelerin arttırılması veya eksiltilmesi ile Gelir Vergisi davasını halletmiş olmayacağız (...) vatandaşı daha sıkı tehditler altında bırakmakla bu kanunun daha iyi yürütüleceğine kani değilim. Ve esas kanunun ruhuna mugayir olduğu kanaatindeyim (...) bu kanun daha ziyade vatandaşın namusuna ve idealine hitap eden bir kanundur. O vatandaş ki vergi vermeyi kendisi için yüksek bir iftihar sayacak ve vatanın umumi hizmetleri için milli müdafaası için yapılan masraflara ben de iştirak edeceğim diyecektir (...) kanunların tatbikatı cezai müeyyidelerle yürümez. Ahlaki olan kıymetleri inanışları arttırmakla yürür. Zecrî tedbirlerin arttırılması suistimallerin artmasına sebep olur.” (Cezmi Türk’ ün beyanatından, s. 133-134)

Bu kanunun pişmanlık ve ıslah açısından sonucu ise çok daha ağır olmuştur. Çünkü kanunkoyucu, bu kuruma dair m. 348 hükmünde, yaklaşık 21 ay süren bir uygulamadan sonra, bir değişiklik yapmak yerine kurumun tümüyle yürürlükten kaldırılmasına karar vermiştir⁵¹⁴. Bu konuda 21.06.1951 tarihli hükümet gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır:

“Bütün kanunî anasırı mükellefin iradi hareketleriyle tekevvin eden ağır vergi ziyai hareketlerinin pişmanlık hükmünün tavassutu ile cezasız kalabileceğini bilen mükellef tertibatını da ona göre almakta tereddüt etmez⁵¹⁵ (...) Vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmayı, Devleti aldatanlara müsamahasız davranmayı ve bilhassa müessir ceza tehditleriyle vergi ziyasını intaç edecek kötü hareketleri vukuundan evvel önlemeyi hedef tutan ahkâmın lâyıkıyla işleyebilmesi Vergi Usul Kanunu’nda yer almış bulunan bu pişmanlık maddesinin ilgasına sıkı sıkıya bağlıdır (...) tesis edilmek istenilen ceza nizamı yanında o nizamı hiçe indirecek usûl ve şeraitin idamesi caiz görülemez, dürüst mükelleflerle suiniyet sahibi kaçakçılar cezasız kalmak mevzuunda aynı hizada tutulamaz⁵¹⁶.”

“Bugün kanundaki müeyyideler o derece zayıf, o derece karışık, usulsüz ve yersizdir ki, (...) Meselâ 2600 liralık bir matrahı sene içinde dört muamelede gizliyen bir mükellef kaçakçı sayılmaktadır, fakat 100 bin lirayı gizliyen bir mükellef kaçakçı sayılmamaktadır (...) Müeyyideleri ağırlaştırmakla vergi kaçakçılığının mutlak şekilde önleneyeğine kaani değiliz. Biz de biliyoruz ki; Gelir Vergisi, Esnaf, Kurumlar ve saire gibi topyekûn kanunları kastetmektedir. Bu kanunlardaki açık kapılar sadece müeyyidelerin zayıflığından ibaret değildir (...) Müeyyidelerin ağırlaştırılmış olması bir kısım mükelleflerin kaçakçılarla rekabet edememeleri yüzünden terki sanat etmesini önlemek içindir. (Dönemin Maliye Bakanı Hasan Polatkan’ın beyanatından, s. 134-135)

“Namuslu tüccar, namuslu mükellef zaten vergi kaçakçılığı yapmak istemez. O, kanuna tâbi olur. Müeyyidelerin azlığı bilhassa dürüst çalışmayı şiar edinmemiş olan insanlara cesaret verir.” (Abdurrahman Boyacıgiller’ın beyanatından, s.135)

“Gelir Vergisi tatbikatı başka memleketlerde uzun senelerde ancak muvaffakiyet sağlayabilmiştir. İlk senedeki muvaffakiyetsizliğin bu kadar sert ve şümulü bir aksülamel yapması doğru olmaz. Daha mülayim ve daha etraflı bir düşünce ile vatandaş kaçakçılık töhmeti altında daha güçlükle bırakacak hesaplı bir vaziyette bulunmamız ve daha hesaplı bir madde inşa etmeliğimiz icabeder. (Bahadır Dülger’in beyanatından, s. 141)

“Yıllardan beri gayrimütekâmil vergi sistemi içinde, bir türlü doğru dürüst hesap tutmaya alışmamış olan muazzam bir mükellef kütesinin, mütekâmil bir vergi sisteminin usul ve kaidelerine uymalarını icbar etmekteyiz.” (Bedri Nedim Göknil’ın beyanatından, s.141-142)

“(Hileli vergi suçlarında cezayla ilgili ek madde 3’ü kastederek) Biz bu Usul Kanununa bu şiddetli hükmü koymakla vatandaşlar arasında bir ibret yaratmak gayesini güttük. Burada aşağı indirmeye gitmekle kanunun adalet ruhuna aykırı hareket etmiş oluruz.” (Osman Şevki Çiçekdağ’ın beyanatından, s. 152)

⁵¹⁴ 5815 sayılı Kanun m. 12.

⁵¹⁵ Nevzat Çelikoğlu, İstikrar, s. 2.

⁵¹⁶ Karakoç, Pişmanlık, s. 39.

Bu gerekçenin dışında pişmanlık ve ıslah kurumunun kaldırılmasını talep edenler de fikirlerini şu şekilde ifade etmekteydi:

“Vergi sistemimizde müsamahaya geniş ölçüde yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda cezayı hatta bazı hallerde vergiyi dahi kaldıran mücbir sebepler gibi hükümler mevcut bulunmaktadır. Binaenaleyh; yanılma ve pişmanlık gibi aynı muhtevayı taşıyan müesseselere ihtiyaç bulunmamaktadır. Pişmanlık müessesesi yanlış bir kanaat ve kasıtsız bir fiille meydana gelen suçla bilerek ve kasden yapılan kaçakçılık gibi vahim suçları müsamahanın hududu içine almakta ve her ikisine de aynı faydayı sağlamaktadır ki bu hal büyük bir adaletsizlik doğurmaktadır. Yanılma müessesesi yanılan mükellefleri siyanet eden hükümleri metninde toplamış bulunmaktadır. Ayrıca en vahim vergi kaçırma hallerini dahi müsamaha hududu içine alan pişmanlık müessesesine kanunda yer vermek, kurulmak istenilen ceza nizamını zedeleyebilir. Binaenaleyh, pişmanlık müessesesinin kanundan çıkarılması gerekir⁵¹⁷.”

Köklü vergi reformlarının sonuçlarını alma konusunda yıllara yaygın olarak iyileşmelerin sabırla beklenilmesi ve aceleci davranılmaması gereğine rağmen, büyük bir ihtiyaca cevap veren pişmanlık ve ıslah hükmünün, tümüyle yürürlükten kaldırılmasından mağdur olan kamuoyunun tepkisi ve eleştirileri de giderek artmaya başlamıştı⁵¹⁸. Bu yönde seslerin yükselmeye devam etmesi karşısında, kanunkoyucu, bu duruma karşı daha fazla tepkisiz kalamamış ve bu hüküm, çıkarılan 6094 sayılı kanunla “Islah ve Pişmanlık” adı altında, geçmişe etkili bir şekilde, tekrar kanunda yerini

⁵¹⁷ Nevzat Çelikoğlu, “Vergi Ceza Hukukumuzun Sakatlanan İki Müsamaha Maddesi”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 05.01.1957, S. 271, s. 1.

⁵¹⁸ Bu tepkilere örnek olması açısından İstanbul Tüccar Derneği'nin bu konuya doğrudan değinen bir raporunda geçen ifadeler ilgi çekicidir:

“Eski usul kanunu ile kabul edilen pişmanlık müessesesini, yeni vergicilik zihniyeti için en güzel beşaretlerden biri saymak mümkündür. Bu müessese, bir taraftan mevcut murâkabe teşkilâtının kapasitesine göre, farkına varılmayacak matrah farklarının kendiliğinden, itirazsız, temyizsiz meydana çıkmasına imkân veriyor; diğer taraftan mükellefleri vergi ahlâkı, hayırlı bir terbiye zihniyetine alıştırmaya yarıyordu. Yani bir taraftan hazine kendi ayağı ile gelmiş matrah farklarını bulabiliyor; diğer taraftan mükellef, farkına varmadan nefsinin ıslah ediyordu. Pişmanlık başka şekilde ifade olunmakla beraber, ceza hukukunun da kabul ettiği bir müessesedir. Pişmanlık müessesesi, zihniyeti ve tekniği itibarıyla geri olduğu için kaldırılmış bulunan eski Kazanç Vergisi Kanunu'nda da mevcuttu. Binaenaleyh, pişmanlık müessesesinin eski kanunda mevcut şekliyle aynen iadesini, hem hazinencilik bakımından, hem de vergi ahlâkının teessüsü bakımından hararetle temenni etmekteyiz.” (Yücel, s. 344-345.)

almıştır⁵¹⁹. Böylece, 5432 sayılı kanunun gerekçesinde de açıkça ifade edildiği gibi, makul bir vergi ceza sisteminin, suçları önleyecek mahiyette olması gereklerinden biri yeniden yerine getirilmiştir⁵²⁰.

Bu kanunda yer alan pişmanlık ve ıslah kurumu, ilk halinden farklı bir şekilde yürürlüğe girmiştir⁵²¹. Yeni haliyle kurumun kapsamına hileli vergi suçu da dâhil edilmiş ve % 2 oranında pişmanlık zammı uygulamasına geçilmiştir. Hükümün, değiştirilerek uygulanması karşısında, eski gücünden mahrum edildiği, adeta sakatlanmış olarak yürürlüğe girdiği yönünde eleştiriler yapılmıştır⁵²². Eleştirilerden biri, yeni hükümde,

⁵¹⁹ Kanun, 08.07.1953 tarihli 8452 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.; Genel olarak da ifade etmek gerekirse 5815 sayılı kanunun getirdiği hükümlerin değiştirilmesinin bir gereklilik halini aldığı, 6094 sayılı kanunun gerekçesinden de anlaşılmaktadır: “5815 sayılı Kanun hükümlerinin ileride bazı komplikasyonlar doğurabileceğini ve hüsnüniyet sahibi vatandaşları, bazı maddi hatalarının neticesinde, mahkeme kapılarında süründürebileceğimizi ve neticede ağır cezai müeyyidelerle, hatta hürriyeti tahdit edici cezalarla karşı karşıya bırakabileceğimizi dikkatten uzak tutmamamız icap eder.” (Hızlı, s. 15, dpn. 31.)

⁵²⁰ Hızlı, s. 16.

⁵²¹ 6094 sayılı kanunda getirilen “Islah ve Pişmanlık” hükmü, 01.07.1953 tarihinde mecliste kabul edildiği haliyle şu şekildedir:

m. 3- Aynı kanunun, 5815 sayılı kanunun 12 nci maddesiyle kaldırılan 348 nci maddesi yerine aşağıda yazılı madde konulmuştur:

Islah ve Pişmanlık

Madde 348- Beyana istinat eden vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara, beyanname verme süresinin ve 322 nci maddedeki ek sürenin sonundan itibaren bir yıl içinde kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlar ile hileli vergi suçundan mütevellit ceza hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez:

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmî bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanın bir tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (dilekçe veya tutanağın resmî kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.);
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (ek 2 nci maddenin C fıkrası şümulüne giren hileli vergi suçlarında bu suçun tespit edildiği günden evvel) verilmiş ve resmî kayıtlara geçirilmiş olması;
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde mükellef tarafından tamamlanması veya düzeltilmesi;
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan noksan vergilerle aşağıda bahsi geçen % 2 nispetinde cezanın haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi;

Lazımdır.

Bu takdirde, ödenmesi gereken verginin zamanında ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay için % 2 hesabıyla zam uygulanır; ayın kesri tam sayılır.

Yukarıdaki şartların tahakkuku halinde kaçakçılığa yardım eden kimselere 328 nci madde mucibince vergi cezası kesilmez ve bu kimselere hileli vergi suçundan dolayı ceza hükmolunmaz. (TBMM Tutanak Dergisi, 01.07.1953, Birleşim: 99, Oturum: 1, s. 23-24.)

⁵²² 6094 sayılı kanunu, o yıllarda, 5815 sayılı kanunun vergi ceza hukukunda oluşturduğu olumsuz etkileri yok etmeye yeterli bulmayan görüşler ve eleştiriler hiç de az değildir. Bu konuda bkz.: Nevzat

aylık % 2 oranında zam uygulanmaya başlanılmasıdır⁵²³. Bu eleştiriye göre, pişmanlık ve ıslah, mükellefe, normalde ödemesi gereken verginin dışında maddi bir külfet yüklememelidir. Zaten ıslah ve pişman olan mükellefin, böyle bir külfetle, başvuruyu yaptığına pişman edilmemesi gerekir⁵²⁴. Bu konu, ilgili maddenin meclisteki oylamasından önce de gündeme gelmiştir:

“Yalnız bu maddenin sonuna eklenmiş olan bir fıkra ile maalesef bu pişmanlık müessesesi tam olarak doğmuyor. O da pişmanlık halinde bir müddeti muvakkate için mahrum kalınan vergiden yüzde iki gibi bir ceza alınmaktadır. Pişmanlık cezayı ortadan kaldıracığına göre böyle bir ceza düşünmemek lazımdır. Konulması, belki vatandaşı noksan beyanından dolayı, yedi sekiz ay sonra müracaata sevkedecektir, bu bakımdan vatandaşın ödiyeceği zam kanuni faiz civarında olmalıdır, zira yüzde iki gibi bir zam yılda yüzde yirmidört eder ki bu da zamdan ileri bir şeydir ve ağırdır⁵²⁵.”

Buna karşılık olarak komisyon sözcüsü söz alarak şu cevabı vermiştir:

Çelikoğlu, “Vergi Ceza Hukukumuzda Darlaştırılan Müsamaha Hududu, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 22.01.1957, S. 272, s. 1-3.; Çelikoğlu, İki Müsamaha Maddesi, s. 1-2, 5.; Çelikoğlu, İstikrar, s. 1-2, 4.

⁵²³ Çelikoğlu, İstikrar, s. 2.

⁵²⁴ Çelikoğlu, İki Müsamaha Maddesi, s. 5.; Yazar, başka bir makalesinde, bu konuda çağdaş olarak nitelendirdiği Alman ve İngiliz uygulamasını örnek göstererek bunlara kıyasla Türk hukukunda kurumun, 6094 sayılı kanun değişikliğiyle, mükellef aleyhinde bir hal aldığını belirtmektedir. (Çelikoğlu, Müsamaha Hududu, s. 2.); 6094 sayılı kanunun, pişmanlık hükmünü, geçmişe etkili şekilde kabul etmesi karşısında, sözkonusu % 2 oranının ne zamandan itibaren uygulanacağı hakkında da problemler yaşanmıştır. Örneğin, İzmir’deki vergi dairelerinin, % 2 zammı, kanunun çıkmasından önceki dönemleri de kapsayan pişmanlık dilekçelerine uygulamak istemeleri eleştiri konusu yapılmıştır. Kural olarak, kanunlar, yürürlüğe girmelerini izleyen dönemde uygulanabilir. Usul kanunlarının ise ancak lehe olan (mükellefin lehine olan) hükümleri geçmişe yürütülebilir. Bu kanunda vergi zam ve cezalarına ilişkin lehe olan kuralın mükellef ve suç işleyen için uygulanacağı muvakkat madde 1’de belirtilmiştir. Ayrıca muvakkat madde 2’de, bu kanunun, yürürlüğe girmesinden önceki zamanlara da uygulanabileceği hükmü getirilir. Yazar, bu temel hukuk kurallarını hatırlatarak aksi yönde bir uygulamanın 5000 lira vergi farkı için 3000 lira zam ödenmesi gibi ilginç durumlar oluşturacağını, bu durumda ise mükelleflerin kurumdan yararlanmak istemeyeceklerini özellikle vurgulamaktadır. (Enver Soyman, “Pişmanlık Hükmünde Hatalı Bir Tatbikat”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 02.11.1953, S. 195, s. 9, 14.)

⁵²⁵ Ferit Melen’ in beyanati, **TBMM Tutanak Dergisi**, 01.07.1953, Birleşim: 99, Oturum: 1, s. 24-25; Melen, daha sonradan da söz alarak tkrir verme gerekçesini ifade etmiştir: “(...) Bu bir cezadır. Bunu hazinenin mahrum kaldığı ve ödenmeyen miktar için bir faiz olarak kabul edemeyiz. Ben bunda bir ceza mahiyeti gördüğüm için arz ediyorum. Müesseseyi kuruyoruz, cezayı kaldırıyoruz, arkasından başka bir adla ceza alıyoruz. Ben bunu haklı ve mantıkî bulmuyorum. Ama mükellefi bu yolda teşvik etmemek lâzımdır, bu zarureti de takdir ediyorum. Aksi halde her defasında pişmanlık yolu ile müracaat edip cezanın kaldırılması imkânı olur ve belki mükellef zamanında mükellefiyetini ifa etmez. Bunu önlemek için bir müeyyide koymak yerindedir. Ancak bunu faiz esasına bağlamak ve ceza mahiyeti vermemek lâzımdır.” (aynı oturum, s. 28.)

“ (...) % 2 ben zannediyorum ki ağır bir ceza şekli değildir. Fakat ne şekilde olursa olsun bir hata işlemiş mükellefin bunu tekrar etmemesini kendisine ihtar mahiyetinde olarak her geçen ay için % 2 nispetinde ceza almak komisyonca uygun görülmüştür⁵²⁶.”

Başka bir vekil de söz alarak yıllık % 24 oranın kanuni faizden de fazla olması eleştirisi hakkında şu yorumu yapmıştır:

“Bu, azamî faiz haddinin 3-4 mislidir diye bunun çok ağır olduğu neticesine varmak doğru değildir. Çünkü bu, bir borç para faizi değildir. Bu ceza da olmamakla beraber, bunda bir ceza faydası mevcuttur. Çünkü vergileri iki taksit halinde Mart ve Eylül aylarında ödenmektedir. Mükellef Mart ayında verginin yarısını verecek iken, Marttan çok sonra ‘ben hata etmişim şu kadar daha vergi vereceğim’ demesi doğru değildir. Bu sebeple bunun aylığına % 2 faiz işleyecektir⁵²⁷.”

Bu ifadelerden anlaşılmaktadır ki pişmanlık zammı, gerçekten, mükellefe bir daha bu duruma düşmemesini ihtar etmek maksadıyla getirilmiş bir ceza niteliğinde kabul edilmektedir. Kanunkoyucunun, pişmanlık zammına bakışı bu doğrultudadır.

6094 sayılı kanunda yer alan pişmanlık hükmüne getirilen diğer eleştiri ise bir yıllık sürenin öngörülmüş olmasıdır. Buna göre, pişmanlık ve ıslahın bir süreye tabi tutulması, maddenin hakkıyla işlemesine engel bir etken olacak, bu haliyle üzerinden bir yıldan fazla geçmiş matrah farklarının kendiliğinden itirazsız, temyizsiz meydana çıkmasına imkân tanımayacaktır⁵²⁸.

Tüm bu eleştirilerle birlikte yürürlüğe giren ‘ıslah ve pişmanlık’, yaklaşık yedi yıl sonra, 1960 askerî müdahalesinin ardından yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu’nda, tekrar ‘pişmanlık ve ıslah’ başlığı altında, bu sefer 371. madde hükmü olarak yerini almıştır⁵²⁹. Bir yıllık sürenin kaldırılarak pişmanlık dilekçelerinin beş yıllık tarh

⁵²⁶ Kamil Kozak’ın beyanati, **TBMM Tutanak Dergisi**, 01.07.1953, Birleşim: 99, Oturum: 1, s. 25.

⁵²⁷ Fehmi Açıksöz’ün beyanati, **TBMM Tutanak Dergisi**, 01.07.1953, Birleşim: 99, Oturum: 1, s. 27.

⁵²⁸ Çelikoğlu, İki Müsamaha Maddesi, s. 2.

⁵²⁹ 04.01.1961 kabul tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961’de yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 10703-10705). Bu kanunda getirilen m. 371 hükmü aşağıdaki gibidir:

Pişmanlık ve Islah

m. 371- Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık (338, 346 ve 347 nci maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil) veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla hileli vergi suçu cezası hükümlenmez ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez.

zamanaşımı süresinde verilebilmesinin sağlanması yönünden mükellef lehinde bir küçük değişiklik dışında kanun metni, eski haline sadık kalınarak yürürlüğe girmiştir⁵³⁰.

213 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden günümüze gelinceye değin 371. madde kapsamında birtakım değişiklikler yapılmıştır. Madde metni üzerindeki değişikliklerin yanısıra, zaman zaman çıkarılan vergi affi kanunları (ya da adına af denilmese de sonuç olarak af etkisi yapan kanunlar) ile özel pişmanlık hükümlerinin getirilmesi de sıkça rastlanılan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin yükünü hafifletme açısından düşünüldüğünde, bu özel hükümlerin, genel olarak, mükellef lehinde düzenlemeler olduğu söylenebilir. Bu dönemdeki af kanunlarından 23.02.1963 yayım tarihli 218 sayılı Kanun ve 09.08.1963 yayım tarihli 780 sayılı Kanun dışında kalan ve bunlardan sonra çıkarılan her vergi affi içeren kanunda bahsi geçen özel pişmanlık hükümlerine rastlanmaktadır⁵³¹.

Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle çıkarılan af kanunu⁵³², birçok alanda olduğu gibi vergi hukuku alanında da çok sayıda hüküm getirmiştir. Konumuz açısından ele alırsak bu kanun, belirlenen şartlara uygun hareket edilmesi halinde, mükelleflerin, normal uygulamadan farklı olarak, pişmanlık zammı ödemeksizin pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanabilmesine imkân sağlamıştır⁵³³. Ancak, kanunun yürürlüğe

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için % 2 nispetinde zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve hileli vergi suçu işleyenler ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında 338, 346 ve 347 nci maddeler hükümleri uygulanmaz.

⁵³⁰ Karakoç, Pişmanlık, s. 41.

⁵³¹ 218 ve 780 sayılı kanunlar hakkında detaylı bilgi için bkz.: Dönmez, Vergi Afları, s. 147 vd.

⁵³² 15.05.1974 kabul tarihli ve 1803 sayılı "Cumhuriyetin 50 nci Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun", 18.05.1974' te yayımlanmıştır (R.G. Sayı: mükerrer 14890).

⁵³³ ilgili kanun maddesinin pişmanlık hükmü şu şekildedir:

Madde 9-E) Afla ilgili vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre bu kanunun yürürlüğü tarihinden itibaren bir yıl içinde pişmanlık talebinde bulunanlara beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar haber verme

girmesini takip eden dönemlerine ilişkin kesilen vergi cezalarının ve gecikme zamlarının da af kapsamında kabul edilmesi (m.9/B), pişmanlık zammıyla ilgili hükmün mükellefler nezdindeki değerini düşürmüştür⁵³⁴.

İzleyen dönemde bilindiği gibi ekonomik ve siyasi çalkantılar giderek artmış ve adım adım askerî müdahalenin zemini oluşmuştur. Müdahaleyi takip eden aylarda çıkarılan 2365 sayılı Kanun⁵³⁵, pişmanlık ve ıslah kapsamındaki vergiler ve suçlar bakımından değişiklik getirmiştir. Hüküm, kaçakçılık ve kusur cezaları yanında ağır kusur cezasını da kapsar hale getirilmiş ve ‘hileli vergi suçu’ ibaresi kaldırılmıştır. Bu kanunla ayrıca, m. 371’e bir fıkra daha eklenerek, daha öncesinde çıkan Danıştay içtihatlarına uygun bir şekilde, beyana dayanan bir vergi olmasına rağmen, emlak vergisi, hüküm kapsamından çıkarılmıştır. Bu değişiklikle kanunkoyucu, kamulaştırma ihtimaline karşı vergi değerini yükseltmek isteyen kötüniyetli mükelleflerin pişmanlıktan yararlanmasını önlemek istemiştir⁵³⁶.

Bu dönemde, 1981 öncesi dönemde bir türlü tahsil edilemeyen 100 milyar dolayındaki takipli alacağın tahsiline, dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılmasına, ayrıca vergi uyumsuzluklarına ilişkin yaklaşık 1,5 milyon dosyanın tasfiyesine hizmet edeceği düşüncesiyle çıkarılan “Tahsilâtın Hızlandırılması Hakkında Kanun⁵³⁷”, kapsadığı döneme ilişkin olarak verilen ve pişmanlık talepli beyannameler üzerinden pişmanlık zammı alınmaması hükmünü getirmiştir⁵³⁸.

tarihinden itibaren 8 ay içinde ödendiği takdirde, vergi cezası kesilmez ve pişmanlık zammı uygulanmaz.

⁵³⁴ Dönmez, Vergi Afları, s.167.

⁵³⁵ 30.12.1980 kabul tarihli 2365 sayılı Kanun, 31.12.1980 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 17207). İlgili hüküm şu şekildedir:

m. 90- Aynı kanunun 371 nci maddesinin birinci ve son fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık (338, 346 ve 347 nci maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil) ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs fiillerini işleyenler hakkında 338-246 ve 347 nci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz.

⁵³⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 220.; Emlak vergisinin bu kapsamdan çıkarılmasına ilişkin daha detaylı bilgiye ilerde pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmayan vergiler konusunda yer verilmiştir.

⁵³⁷ 20.03.1981 kabul tarihli 2431 sayılı bu kanun, 22.03.1981’ de yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 17287). Bu kanunun yürürlüğe konulma sebepleri hakkında ayrıca bkz.: Dönmez, Vergi Afları, s. 176 vd.,191.

⁵³⁸ İlgili kanun maddesi şu şekildedir:

2455 sayılı Kanun⁵³⁹ ise, m. 371/1' deki 2. bendinde parantez içinde yer alan “*hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel*” ibaresi, “*kaçakçılığa teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel*” şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle daha öncesinde yürürlükten kaldırılmış olan ‘hileli vergi suçu’ ile ilgili mevzuattaki ifadelerden biri, metinden çıkarılmıştır.

1982 Anayasası'nın kabulünü izleyen dönemde, çıkarılan bir vergi affi kanunu⁵⁴⁰, kapsamına aldığı dönemle ilgili olarak tespit edilen matrah üzerinden, gerekli şartlara uyulması halinde, mükelleflerden pişmanlık zammı tahsil edilmeyeceği, ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine özgü olarak belirlenen asgari miktar ve oranlarda matrah artırımını yapan mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmayacağı konuları hükme bağlanmıştır⁵⁴¹. Bu kanunda, pişmanlık hükmü; veraset ve intikal, emlak alım, gayrimenkul kıymet artışı ve emlak vergilerini kapsamına almadan uygulanmıştır (m. 4/7). Beklenenin aksine, “Özel Pişmanlık” başlıklı hükümden, bu maddenin kapsamına giren mükelleflerin % 30' unun yararlandıkları tespit edilmiştir. Bu durum ise beyannamelerin incelenmesi konusunda vergi idaresinin yetersiz kalmasının bilincinde olunmasına bağlanmıştır⁵⁴².

Madde 4- Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre 31.08.1981 tarihine kadar pişmanlık talebinde bulunularak beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların (Emlak Vergisi hariç) tamamının aynı süre içinde ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmaz.

⁵³⁹ 01.05.1981 kabul tarihli 2455 sayılı Kanun 05.05.1981 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 17331). İlgili hüküm şu şekildedir:

m. 4- Aynı kanunun 371 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin parantez içi hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

(Kaçakçılığa teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel)

⁵⁴⁰ 22.02.1983 kabul tarihli 2801 sayılı “*Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun*” 24.02.1983’ te yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 17969).

⁵⁴¹ Kanunun ilgili hükümleri aşağıda verilmiştir:

İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan Vergiler

Madde 4- 6. Bu Kanunun kapsadığı dönemlerle ilgili olarak 30.06.1983 tarihine kadar Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ilk taksidi en geç bu tarihte ödenmek şartıyla ikişer aylık devrelerde ve 4 eşit taksitte ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmaz.

Özel Pişmanlık

Madde 5- 1. Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ikinci fıkrada yazılı yıllarla ilgili olarak vermiş oldukları yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde ve asgari bu maddede belirtilen miktar ve nispetler dâhilinde artırdıkları takdirde artırımda buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmaz.

⁵⁴² Madde kapsamına giren 1.606.210 mükellefin arasından sadece 599.172 kişi bu imkândan yararlanmıştır. Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz.: Dönmez, Vergi Afları, s. 218.

Kanunkoyucu, pişmanlık zammı oranının, günün ekonomik şartlarına ayak uyduramadığı, yetersiz kaldığı eleştirilerini, kanun değişikliği için bir gerekçe yaparak 3239 sayılı Kanun (m. 30) ile bu konuda, bugün de uygulamasına devam edilen, bir düzenleme yapmıştır⁵⁴³. Buna göre, ödeme süresi geçmiş vergiler için % 2 olarak uygulanan pişmanlık zammının, ödemenin geciktiği her ay için 6183 sayılı Kanun'un⁵⁴⁴ 51. maddesinde kabul edilen gecikme zammı oranına bağlanması kabul edilmiştir. Böylelikle, anayasal olarak bakanlar kuruluna verilen yetkinin, gecikme zammının alt ve üst sınırlar içerisinde kullanılması yoluyla pişmanlık zammının da günün ekonomik şartlarına uygun olması sağlanmış, devletin ve mükellefin bu sebeple mağdur edilmesi yolu kapatılmıştır.

1992'de çıkarılan vergi affı kanunu içerisinde özel bir pişmanlık hükmüne yer verilmiştir⁵⁴⁵. Bu hükmün 213 sayılı VUK' tan ayrılan birçok yönü dikkate alındığında, mükelleflerin farklı yönlerden de teşvik edilerek kanunun daha etkili sonuçlar doğurmasına gayret edildiği anlaşılmaktadır. Buradaki hükümde, belirli şartların yerine getirilmesi halinde hesaplanacak pişmanlık zammının ve usulsüzlük cezasının büyük bir oranda tahsil edilmeyeceği kurala bağlanmış ve emlak vergileri de hüküm kapsamında kabul edilmiştir⁵⁴⁶. Ayrıca, kanunun belirlediği asgari oranlarda gelir ve kurumlar

⁵⁴³ Temel vergi kanunlarında vergi idaresinin elini güçlendiren birçok ciddi değişikliği getiren 04.12.1985 kabul tarihli 3239 sayılı Kanun, 11.12.1985 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 18955). Pişmanlıkla ilgili hüküm aşağıda verilmiştir:

m. 30- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 nci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 nci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

⁵⁴⁴ 21.07.1953 kabul tarihli 6183 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun", 28.07.1953'te yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 8469).

⁵⁴⁵ 21.03.1992 kabul tarihli 3787 sayılı "Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilâtının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun" 03.04.1992'de yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 21191).

⁵⁴⁶ Kanun maddesi şu şekildedir:

Pişmanlıkla Beyan

Madde 6- 1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelere ilişkin olarak 30 Nisan 1992 tarihine kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi resim ve harçların tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı % 10'unun ilk taksidi en geç bu tarihte, kalanı ise Haziran, Ağustos, Ekim 1992 aylarında olmak üzere 4 eşit taksitte ödenmesi halinde pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasından kalan % 90'ının tahsilinden vazgeçilir.

Bu fıkra hükmü Emlak Vergileri hakkında da uygulanır.

vergi matrahında artırım yapan mükellefler de pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezası ödemekten kurtulmuştur (m. 7).

Vergi ceza sisteminin daha basit ve buna karşılık daha caydırıcı olması amacıyla birçok esaslı değişiklikler getiren 4369 sayılı Kanun, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarını ortadan kaldırarak bunların tümünü vergi ziyayı suçu adıyla tek bir suç olarak düzenlemiştir⁵⁴⁷. Bununla bağlantılı olarak da yine aynı kanunla (m. 22), pişmanlık ve ıslahın madde metninde ilgili değişiklikler yapılmıştır⁵⁴⁸.

2003 yılında çıkarılan vergi affı kanunu da içeriğinde özel bir pişmanlık hükmü getirerek uygulanmıştır⁵⁴⁹. Önceki af uygulamalarına benzer şekilde, bu kanunda da, gerekli şartları yerine getiren vergi mükelleflerinin, ödemek zorunda oldukları pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezalarının belli oranda tahsil edilmeyeceği kabul edilmiştir⁵⁵⁰.

Teknolojik altyapının gelişmesi ve ilerlemesinin bir sonucu olarak vergi idaresinin yetkilerini düzenleyen VUK mük. m. 257’de yapılan değişiklikle, vergi beyannamelerinin ve bildirimlerin elektronik ortamda hazırlanıp gönderilmesinin yolu

⁵⁴⁷ 22.07.1998 kabul tarihli 4369 sayılı Kanun, 29.07.1998’de yayımlanmıştır (R.G. Sayı: mükerrer 23417). Vergi ziyasına ilişkin hükümleri, 01.01.1999’den itibaren uygulanmaya başlamıştır.

⁵⁴⁸ Pişmanlık ve ıslah kapsamına giren vergi cezaları hakkında 01.01.1999 öncesi ve sonrası için ne gibi farklılıkların olduğu hakkında detaylı bilgi için bkz.: Aksoy, Vergi Yargısı, s. 85 vd.

⁵⁴⁹ 25.02.2003 tarihli 4811 sayılı “*Vergi Barışı Kanunu*” 27.02.2003’te yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 25033).

⁵⁵⁰ Kanunun ilgili maddesi şu şekildedir:

Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar

Madde 6- 1. Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Şubat 2003 ayı sonuna kadar;

a) Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı %10’unun; altı eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi şartıyla pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının kalan %90’ının, b) Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre kendiliğinden verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak gecikme faizinin ve kesilecek vergi cezalarının ayrı ayrı %20’sinin; (a) bendinde belirtilen süre ve şekilde ödenmesi ve dava açılmaması şartıyla, gecikme faizi ile vergi cezalarının %80’inin, Tahsilinden vazgeçilir.

Ancak, bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce pişmanlık talebi ile verilip, ödeme yönünden şartların ihlal edildiği beyannameler ile kendiliğinden verilen beyannameler için kesilen ve bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tebliğ edilmemiş ya da dava açma süresi geçmemiş olan vergi ziyayı cezaları, bu fıkranın (b) bendi kapsamında sayılır. Bu durumda, vergilerin tamamı ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezalarının %20’sinin (a) bendinde belirtilen süre ve şekilde ödenmesi, ceza ihbarnamesinin ilk taksit ödeme süresinden sonra tebliğ edilmesi halinde, bu cezanın, ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere altı ayda altı eşit taksitte ödenmesi ve dava açılmaması şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezalarının kalan %80’inin tahsilinden vazgeçilir.

açılmıştır⁵⁵¹. Bununla bağlantılı olarak da ilerleyen dönemde pişmanlıkla verilen beyannamelerin, elektronik ortamda, e-beyanname olarak verilmesi imkânı da hazırlanmıştır⁵⁵². Buna göre mükellef, dilerse normal bir beyanname hazırlayarak dilerse de elektronik ortamda pişmanlık başvurusunda bulunabilecektir⁵⁵³.

Yakın zamanda temel ceza kanunlarının değişmesiyle beraber⁵⁵⁴, vergi ceza hukukunda da buna uygun değişiklik çalışmaları yapılmıştır⁵⁵⁵. Bu değişiklikte birlikte pişmanlık ve ıslah maddesi, özü değişmemekle beraber, metin olarak temel ceza kanunlarının benimsediği sisteme uyumlu hale getirilerek günümüzde uygulanmakta olan nihai şeklini almıştır⁵⁵⁶.

⁵⁵¹ 5228 sayılı Kanununun 8. maddesiyle 16.07.2004 'te yapılan bu değişiklik, 31.07.2004'te yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (R.G. Sayı: 25539). E-beyanname uygulamasıyla ilgili kanunî ve idarî düzenlemeler hakkında daha geniş bilgi için bkz.: Seçkin Toydemir, "Elektronik Ortamda Beyanname Verme Uygulaması (I), **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, S. 199; Seçkin Toydemir, "Elektronik Ortamda Beyanname Verme Uygulaması (II), **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2009, S. 200.

⁵⁵² 5398 sayılı Kanununun 23. Maddesiyle yapılan bu değişiklik, 03.07.2005'te yapılmış, 21.07.2005'te yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 25882).

⁵⁵³ 2008 ve 2009 yıllarına ait kanunî süresinden sonra alınan e-beyanname sayıları için Ek-1 ve Ek-2'ye bakınız.

⁵⁵⁴ Burada yürürlüğe giren iki temel kanun kastedilmektedir: 26.09.2004 kabul tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 12.10.2004 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 25611). 30.03.2005 kabul tarihli 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ise 31.03.2005 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: mükerrer 25772).

⁵⁵⁵ 23.01.2008 kabul tarihli 5728 sayılı "*Türk Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" 08.02.2008 tarihinde yayımlanmıştır (R.G. Sayı: 26781). Bu kanunun onbir maddesi (m. 271-281) Vergi Usul Kanunu'yla ilgili değişiklik getirmiştir.

⁵⁵⁶ **Madde 281-** 213 sayılı Kanununun 371 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"**Madde 371-** Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.

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

2. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNUN KAPSAMI

Pişmanlık ve ıslah kurumu, kapsamı bakımından iki başlık altında incelenecektir. Öncelikle bu kurumun, vergi sistemi içerisinde hangi vergiler için uygulandığı, ardından da ceza muafiyeti getiren bir kurum olması sebebiyle vergi ceza hukukunda düzenlenen cezalar karşısında nasıl bir etkisinin olduğu ele alınacaktır.

2.1. Türk Vergi Sistemi Açısından Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah vergi sistemindeki her vergi türü için kabul edilmiş bir kurum değildir. Bu kapsamın sınırlarını, genel olarak Vergi Usul Kanunu ve özel olarak da 371. maddenin kendisi belirlemektedir.

2.1.1. Pişmanlık ve ıslah kapsamına alınan vergiler

Vergi Usul Kanunu, tarhiyatı esas alarak pişmanlık ve ıslah kurumunun beyana dayalı olarak tarh edilen vergilerde geçerli olduğu hükmünü getirmektedir (m. 371/1). Beyan esasına dayanan vergilerden kasıt ise “*mükellefinin bildirim üzerine, bu bildirimde yer alan bilgilere dayanılarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergilerdir*”⁵⁵⁷.

Gelir vergisi

Kural olarak gelir vergisi, mükellefin veya sorumlunun vereceği beyanname üzerine tarh olunur (GVK m. 83). Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın mart ayının 25. günü akşamına kadar, gelir sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaretse izleyen yılın şubat ayının 25. Günü akşamına kadar verilir (GVK m. 92).

Gelir vergisi içindeki kazanç ve iratlardan biri ya da bir kaçı hakkında pişmanlıktan yararlanmayı engelleyen bir durumun vergi dairesine ihbar edilmiş olması, diğer kazanç ve iratlar için pişmanlık kurumundan yararlanmaya engel olamaz⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Danıştay 7.D., E. 2004-3489, K. 2006-3893, T. 07.12.2006 (KİBB); Danıştay 7.D., E. 1997-3764, K. 1998-2411, T. 27.05.1998 (LYMP)

⁵⁵⁸ 19.04.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.30/3044-341-370/18033 sayılı Özelge, beyannameye menkul sermaye iradının yanında gayrimenkul sermaye iradı ve ticari kazancı da bulunan ancak pişmanlık dilekçesinden önce menkul sermaye iradı yönünden, vergi dairesinin haberdar olması nedeniyle mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı hakkındadır: “mükellefin 1998 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde yer alan ticari kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı için Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin bir numaralı bendi kapsamında bir ihbar söz konusu olmadığından bu gelir unsurları için Vergi Usul Kanununun pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması

Kurumlar Vergisi

Mükellefin veya sorumlunun vereceği beyanname üzerine tarh olunan kurumlar vergisinde yıllık beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın 25. günü akşamına kadar verilir (KVK m. 14/3). Normal takvim yılı esas alındığında beyanname verilmesi gereken ay nisan ayıdır.

Geçici Vergi (Peşin Vergi)

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemekle yükümlüdür (GVK mük. m. 120- KVK m. 32). Hesaplanan geçici vergiye ilişkin beyannamenin, üçer aylık dönemleri izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Buna göre 14 Mayıs, 14 Ağustos, 14 Kasım, 14 Şubat tarihleri, geçici vergi beyannamesi verilmesi için kabul edilen son tarihlerdir. Bu kapsamdaki mükelleflerin şartları varsa pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanma talepleri kabul edilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisinin konusuna giren ve toplam dört liste halinde sıralanan malların türlerine göre ayrı ayrı vergilendirme dönemleri ve beyan esasları belirlenmiştir (ÖTVK m. 14).

Katma Değer Vergisi

Yazılı beyan üzerine tarh olunan katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, Maliye Bakanlığı tarafından birer ay olarak belirlenmiştir. Buna göre beyannamelerin, ilgili oldukları vergilendirme dönemini izleyen ayın 24. günü akşamına kadar vergi dairesine verilmesi gerekmektedir (KDVK m. 41/1).

ancak, menkul sermaye iradı için 1999/4 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi doğrultusunda işlem yapılması gerekmektedir." (www.gib.gov.tr, 13.03.2010)

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Bu verginin mükellefleri, vergilendirme dönemi olan bir aylık süre içindeki vergiye tabi işlemlerini dolduracakları beyannameyle birlikte izleyen ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine vermek zorundadır (Gider VK m. 47).

Veraset ve İntikal Vergisi

Miras yoluyla ve (yarışma, çekiliş, futbol müsabakası ve at yarışları haricindeki) karşılıksız intikaller yoluyla vergi konusuna giren malları edinenlerin kanunda öngörülen çeşitli sürelerde beyanname vermeleri kurala bağlanmıştır. Yarışma, çekiliş, futbol müsabakası ve at yarışları sayesinde kazanılan ikramiyeler üzerinden yapılan tevkifatlar ise, bu etkinliklerin düzenlendiği tarihi takip eden ayın 20. günü akşamına kadar beyan edilmek zorundadır (VİVK m. 7, 9, 14).

Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun (m. 30) ve Vergi Usul Kanunu'nun (m. 1) getirdiği hükümler gereğince pişmanlık ve ıslah kurumunun damga vergisi hakkında uygulanabileceği konusunda bir tereddütün olmadığını söyleyebiliriz. Basılı damga konulmak suretiyle yapılan ödeme şeklinin haricindeki iki yolla, yani makbuz karşılığında ödenmiş olan veya istihkaklardan kesinti yoluyla toplanmış olan damga vergisinde, tarh işlemi, beyan üzerine yapılmaktadır. Burada bir muhtasar beyanname hazırlanması ve bunun izleyen ayın 20. günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yerdeki vergi dairesine bildirilmesi gerekir (DVK m. 22).

Vergi idaresinin⁵⁵⁹ ve Danıştay'ın⁵⁶⁰ istikrar kazanmış görüş ve uygulamalarına rağmen damga vergisinin pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilemeyeceğini ifade eden

⁵⁵⁹ 17.10.1975 tarihinde yayımlanan 8 Seri Numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, idarenin bu konuya yaklaşımına bir örnek teşkil eder. (R.G. Sayı: 15386)

⁵⁶⁰ **Danıştay 7. D., E. 2004-3489, K. 2006-3893, T. 07.12.2006:** "Damga Vergisi Kanununun 22. maddesinin (a) bendinin olay tarihinde yürürlükte olan biçiminde, anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinin veya bunların süre uzatmaları hakkındaki kararlarının tescil ve ilanı tarihinden itibaren üç ay içinde vergi dairesine makbuz karşılığında ödeneceği belirtilen damga vergisinin de, ödemenin öncelikle bu bildirim gerektirmesi nedeniyle beyana dayalı bir vergi türü olarak kabulü gerekir." (KİBB); Aynı yönde görüş ifade eden başka kararlar da bulunmaktadır: **Danıştay 7.D., E. 1998-4427, K. 1998-4172, T. 25.11.1998** (KİBB); **Danıştay 7.D., E. 2000-2603, K. 2001-1143, T. 01.05.2001** (KİBB); **Danıştay 7.D., E. 1997-3764, K. 1998-2411, T. 27.05.1998** (LYMP);

görüşler de yok değildir. *Donay*, bu konuda, DVK m. 22/a hükmünde düzenlenen beyannamenin, pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilen beyannamelerden olmadığını belirtmektedir. Verilen Danıştay kararlarında, bu beyannamelerin pişmanlık kapsamına alınmasının zorlama bir kabul olduğunu düşünmektedir⁵⁶¹. Ancak bu görüşün içini dolduran yeterlikte bir hukukî gerekçenin gösterilmediğini de belirtmeliyiz.

Özel İletişim Vergisi

5035 sayılı Kanun'a⁵⁶² göre bu vergide pişmanlık ve ıslah hükmü uygulanabilmektedir. Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirilen vergilerden biri olan özel iletişim vergisinin pişmanlık talepli olarak verilmesi de mümkün hale getirilmiştir⁵⁶³.

Şans Oyunları Vergisi

Birer aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerin takip eden ayın 20. günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir (Gider VK m. 47).

Beyana Dayanan Belediye Vergileri

Belediye Gelirleri Kanunu içerisinde düzenlenen belirli vergiler, beyan esasına dayalı olarak tarh edilmektedir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah kapsamında değerlendirilebilecek bu vergiler şu şekilde sıralanabilir: ilan ve reklam vergisi (m. 16), eğlence vergisi (m. 22), haberleşme vergisi (m. 33), elektrik ve havagazı tüketim vergisi (m. 39), yangın ve sigorta vergisi (m. 44). Bunların her birine ait beyan ve ödeme süreleri, ilgili maddelerinde özel olarak düzenlenmiştir.

Vergi Haricindeki Kamu Gelirlerinin Durumu

Pişmanlık ve ıslahın kapsamını belirlemede temel ölçütü, kanunda geçen “beyana dayanan vergiler” ibaresi göstermektedir. Bunun da yukarıda ifade edilen beyan esasına

Danıştay 7.D., E. 1997-4224, K. 1998-4172, T. 25.11.1998 (LYMP); Danıştay 7.D., E. 1998-1842, K. 1999-1137, T. 17.03.1999 (LYMP); Danıştay 7.D., E. 2000-490, K. 2000-2687, T. 10.10.2000 (LYMP)

⁵⁶¹ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2008, s. 217-218.

⁵⁶² 25.12.2003 kabul tarihli 5035 sayılı Kanun, 02.01.2004 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: Mük. 25334)

⁵⁶³ 346 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 03.03.2005 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 25744)

göre tarh edilen vergileri kapsadığı konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak konu vergi dışında düzenlenen kamu gelirlerine geldiğinde ‘vergi’ kavramıyla kastedilenin ne olduğunun belirlenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Çünkü bu kavramın dar ya da geniş anlamda vergi kavramı olduğu konusunda 371. maddede açık bir ifade bulunmamaktadır. Bu noktada da bize Vergi Usul Kanununun ilk maddesi ve üçüncü maddesi yol göstermektedir. İlk maddede kanundaki hükümlerin, gümrük ve tekell idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında yer alan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı gayet açık bir şekilde belirtilmektedir. Üçüncü maddede yer alan vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili (A) bendinde ‘vergi kanunu’ ibaresinin bu kanunun uygulama alanındaki tüm vergi, resim ve harçları kapsadığı hükme bağlanmaktadır. Kanunun 371. maddesinde de bu genel hükümlere karşılık gelen sınırlayıcı bir ifade yer almamaktadır. Tüm bu tespitler doğrultusunda yapılacak genişletici bir yorumla burada geçen vergi kavramının dar anlamda düşünülmemesi gerektiği, vergi resim ve harçları da içine aldığı ifade edilmelidir⁵⁶⁴. Vergi idaresinin de istikrar kazanmış uygulamaları bu doğrultudadır.

Bu başlık altında harçlar iyi bir örnek oluşturmaktadır. Bilindiği üzere, Harçlar Kanunu içerisinde yargı, tapu-kadastro, noter ve trafik harçları gibi isimlerle birçok harç birlikte düzenlenmektedir. Konumuza bakan yönüyle kural olarak, harçların tamamının tahakkuku tahsile bağlı olduğu ve bunlar için ayrıca bir beyanname verilmesinin söz konusu olmadığı bilinmektedir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah müessesesi, harçları, kapsamına almamaktadır.

Genel kural bu olmakla birlikte tapu harçlarına ilişkin istisnai bir duruma değinmek yerinde olacaktır. Konut inşaatını ve kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımları teşvik etmeye yönelik vergi, resim ve harçlar bakımından birtakım istisna ve muafıklar getiren 2982 sayılı Kanun’la⁵⁶⁵ bağlantılı olarak yayınlanan bir VUK iç genelgesi⁵⁶⁶ bu kapsamda pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanma yolunu açmıştır.

⁵⁶⁴ Karakoç, Pişmanlık, s. 20-21.

⁵⁶⁵ 24.02.1984 kabul tarihli 2982 sayılı “Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkların Tanınması Hakkında Kanun”, 01.03.1984 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 18328)

⁵⁶⁶ Maliye Bakanlığı’ nın 01.05.1989 tarihli VUK.3-24466-34-490/36095 sayılı İç Genelgesi (Sıra no 1989-6): “(...) konut inşa etmek amacıyla 2982 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle tapu

Bu genelgeye göre, ilgili kanundan yararlanarak tapu harcı ödemeksizin satın aldığı bir arsa üzerine konut dışında bir bina inşa eden kimse, ödemediği tapu harcını, pişmanlık ve ıslah şartlarına uymak kaydıyla pişmanlık beyannamesi vererek ödeme imkânına sahiptir.

Tapu harçlarıyla bağlantılı bir başka konu da gayrimenkulün satış değerinin yükseltilmesi hakkındadır. Uygulamada gayrimenkul alım-satımında, tapu işlemlerinde düşük harç ödemek maksadıyla emlak vergisine esas olan asgari değerlere göre bir bedelin kararlaştırılması sıkça rastlanılan bir vakıadır. Değeri olduğundan düşük gösterilmekle birlikte bazen herhangi bir nedenle gayrimenkulün değerinin yükseltilmesi ihtiyacı doğabilmektedir. Bu kapsamda değer yükseltmek isteyenlerin pişmanlık talebinde bulunarak eksik ödedikleri tapu harcını ve pişmanlık zammını ödeyerek bu sonucu elde etmelerine hukuken bir engel gözükmemektedir⁵⁶⁷. Ancak bu durum, kanaatimizce, 371. maddenin amacı dışında kullanılabilmesinin somut bir örneğidir.

2.1.2. Pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmayan vergiler

Beyan Esasına Dayanmayan Vergiler

Kanundaki ifadelerden yola çıkarak beyan esasına dayanmayan vergilerin, örneğin re'sen ya da idarece tarh edilen vergiler ya da motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizlik vergisi, pişmanlık ve ıslah hükmü kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Gümrük ve Tekel İdareleri Tarafından Alınan Vergi ve Resimler

Bu başlık kapsamındaki vergi ve resimler, VUK tarafından açıkça kapsam dışında tutulduğu için bunlara pişmanlık ve ıslah hükmü de uygulanamamaktadır (m. 2).

harcı ödemeksizin satın alınan arsa üzerine konut dışında başka bir bina inşa edilmesi başka bir anlatımla bu Kanun hükümlerinin ihlal edilmesi halinde, tapu harcının zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmemesine, dolayısıyla bu harcin ziyasına neden olunmaktadır. Bu itibarla (...) pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.”

⁵⁶⁷ Maliye Bakanlığı, 02.03.1989 tarihli 1-24490-386/40288 sayılı VUK İç Genelgesi: “Bu itibarla, zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmemek suretiyle ziyaa uğratılan harcı kendiliklerinden ilgili vergi dairesine bildiren ve zamanında ödenmeyen tapu harcı ile tahakkuk ettirilecek pişmanlık zammını haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödeyen mükellefler hakkında, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.”; Ayrıca bkz.: Zuhâl Kızılot, “Gayrimenkulün Tapudaki Satış Değerinin Sonradan Yükseltilebileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2005, Y. 13, S. 152, s. 266-268; **Danıştay 9.D., E. 2000-37, K. 2000-3577, T. 29.11.2000** (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri**, C. 7, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005, s. 1279)

Emlak Vergisi

Emlak vergisinde, halen yürürlükte olan kanuni düzenlemeye göre, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanabilmektedir (EVK m. 37). Pişmanlık ve ıslah kapsamındaki vergiler ve suçlar bakımından değişiklikler getiren 2365 sayılı Kanun (m. 90) hükmü⁵⁶⁸ ile beyana dayalı olarak tarh edilmesine karşılık emlak vergisi, pişmanlık ve ıslah bakımından kapsam dışına çıkarılmıştır⁵⁶⁹. Bu ihtiyaç esas olarak, kötüniyetli mükelleflerin kamulaştırma ihtimali karşısında daha fazla gelir elde etmek düşüncesiyle emlak vergisi değerini yükseltmek istemelerinden, düşük değerde gösterilen taşınmazların satılması söz konusu olduğunda gayrimenkul kıymet artış vergisi ödememek için taşınmazın değerini pişmanlık beyanıyla arttırmak istemelerinden doğmuştur⁵⁷⁰. Kapsam dışına çıkarmada bir başka sebep ise vergi idaresinin emlak vergisine ilişkin kanuna aykırı fiilleri, özellikle tapu ve belediye kayıtları vasıtasıyla, tespit imkânına sahip olması şeklinde ifade edilmektedir⁵⁷¹. Pişmanlık ve ıslah hükmünün bu tarzda kötüye kullanımını önlemek isteyen kanunkoyucu da yapılan ciddi tartışmalar ve farklılık gösteren yargı içtihatları karşısında duyarsız kalmamış ve 371. maddeye eklediği son bir fıkrayla gerekli değişikliği yapmıştır. Meramı anlatmada yetersiz olmakla birlikte ilgili maddenin gerekçesinde bu konuyla ilgili şu ifadeler yer verilmektedir:

“Bilindiği gibi, emlak vergisi yaygın bir mükellef grubunu kapsamakta ve bu vergideki beyanname sayısı beyana dayanan diğer vergilerle kıyas kabul etmeyecek ölçüde yüksek bulunmaktadır. Pişmanlık müessesesine diğer vergilerde olduğu oranda, emlak vergisinde de başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme ve sair işlemlerin takip ve intacı, bu beyannamelerin alınması kadar ağır külfetlere yol açacaktır. Öte yandan, emlak vergisinde beyanname verme süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkân tanınmış olduğundan,

⁵⁶⁸ 30.12.1980 kabul tarihli 2365 sayılı Kanun, 31.12.1980 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 17207)

⁵⁶⁹ Bu durum, Türk hukuk sisteminde yargı içtihatlarının kanunlaşma sürecini etkilemesine verilebilecek örneklerden biridir.

⁵⁷⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 221; Karakoç, Pişmanlık, s. 21 vd.; Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 125; Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 410; Kırbaş, s. 191; **Danıştay 9.D., E. 1981-4876, K. 1982-3089, T. 28.05.1982**: “1.11.1974 tarihinde Antalya ilinde emlak vergisi değerlemesine başlandıktan sonra yükümlünün 2.7.1975 tarihinde emlak vergi değerini yükselterek pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmasında 213 sayılı yasanın 371. maddesi hükmüne uyarlık görülmemiştir.” (KİBB)

⁵⁷¹ Taş, s. 9; Mehmet Ekinci, “Pişmanlık ve ıslah Uygulaması”, **Maliye Postası**, 15 Eylül 1987, S. 169, s. 39; Kızılot-Kızılot, s. 173.

pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefler bakımından bu vergide, diğer vergilerde haiz olduğu ehemmiyeti de arz etmemektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisinde geçerli olmayacağı hükmü bu nedenle getirilmiştir.⁵⁷²”

Değişikliğin yapılmasından önceki dönemde, emlak vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi hakkında mahkemelere intikal eden uyuşmazlıklarda, Danıştay’ın farklı dairelerinde verilmiş hem olumlu hem de olumsuz yönde görüş belirten birçok karara rastlanılmaktadır⁵⁷³. Bu kararlar içerisinde kanunlaşma sürecine yön vermede özellik arz eden bir kararda⁵⁷⁴, Danıştay, önemli tespitlerde bulunmaktadır.

Kararda, öncelikle, o gün mevcut olan emlak vergisiyle ilgili kanuni düzenlemede hiç beyanname verilmemesi halinde neden pişmanlık ve ıslahın uygulanamayacağı açıklanmaktadır:

“Emlâk Vergisi Kanununun 32. maddesinde hiç beyanda bulunulmaması halinde uygulanacak işlem düzenlenmiştir. «Ek sürelerle rağmen beyanname verilmezse vergi 31. madde gereğince görevlendirilmiş memurlar marifetiyle takdir edilen vergi değerleri üzerinden tarh edilir. Mükellefin idarece yapılan bu tarhiyata itiraz etmesi halinde kendisi yeniden beyana davet olmuş sayılır. İtirazın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname verilirse beyan olunan değer üzerinden hesaplanan vergi tahsil olunur. Bu takdirde itiraz beyan edilen değerle takdir edilmiş matrah farkına ve

⁵⁷² Taş, s. 9.

⁵⁷³ Maliye Bakanlığı’nın emlak vergisinde pişmanlık ve ıslahın uygulanamayacağına ilişkin bir işlemini iptal eden örnek bir kararda gerekçeler şu şekilde sıralanmaktadır:

“Olay sırasında yürürlükte olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 37. maddesinde, bu kanun hükümleri mahfuz kalmak şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bu kanuna aykırı olmayan hükümlerinin bu kanun hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Emlak Vergisi Kanununda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin uygulanmıyacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı gibi, bu hükme paralel başkaca özel bir hüküm de yer almamıştır.

Öte yandan, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasıyla gayrimenkul kıymet artışı vergisinden kurtulmak amacının güdülebileceğine ilişkin gerekçenin olayla ilgisi yoktur.

Zira, pişmanlık dilekçesiyle bildirilecek değer, beyannamede gösterilen düşük değer yerini alacağından, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihe kadar geçen süre için ikmalen vergi salınabilecek, satış halinde de, o tarihteki rayiç bedele uygun bir değer saptanması ve gayrimenkul kıymet artışı vergisi için kanunun tanımadığı biçimde bir matrah bulunması mümkün olabilecektir.

Kaldı ki, emlak vergisinin beyana dayalı bir vergi olması ve yasaya aykırı davranışlarda bulunanlardan bu verginin kusur cezalı olarak alınmasının mümkün bulunması karşısında Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin uygulanması, Emlak Vergisi Kanunuyla kabul edilen sisteme ve getirilen hükümlere aykırılık teşkil etmez.

Bu itibarla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin ilke olarak emlak vergisi hakkında da uygulanması gerekir.” (Danıştay 9. D., E. 1981-567, K. 1982-2289, T. 27.04.1982, KİBB)

⁵⁷⁴ Danıştay 9. D., E. 1975-2280, K. 1977-1489, T. 25.04.1977 (KİBB)

bu farka isabet eden vergiye inhisar eder. Beyanname verilmediği takdirde itiraz daha önce idarece hesaplanan vergilerin tahsilini durdurmaz» hükmü getirilmek suretiyle Emlâk Vergisinde hiç beyanname verilmeme halinde bu vergiye özgü, Vergi Usul Kanununun 371. maddesi hükmünden farklı bir mekanizma kabul edilerek değerlemeye gidilmesi halinde mükelleflere yeniden beyanda bulunma olanağı sağlanmış olduğundan hiç beyanname verilmemesi halinde Vergi Usul Kanununun pişmanlık ile ilgili hükmünün uygulanması mümkün değildir.”

Kararın devamında pişmanlık ve ıslahın amacına ve niteliğine vurgu yapmaktadır:

“Vergi Usul Kanununda bu kuruma yer verilirken vergi kanunlarının tam olarak uygulanmasını gerçekleştirmek, vergilerin tahsilini güvence altına almak ve iyi niyetli yükümlüleri belli objektif ölçülere bağlı olarak ve belli sınırlar içinde koruma amaçlanmış bulunmaktadır. Kanun koyucu, bu tedbirle birlikte vergi-ceza politikasını vazederken vergi kaybının önlenmesini esas tutmaktadır.”

Takip eden satırlarda uyuşmazlık konusu olaydan hareketle uygulamada, pişmanlık ve ıslahın, bu amacına aykırı bir şekilde kullanıldığı belirtilmektedir:

“Vergi Kanunlarının açık ihlâlinin yanısıra belli kanun hükümlerine görünüşte uyarak ilk bakışta bir ihlâl görüntüsü vermeksizin vergi kanunlarının özüne aykırı eylem ve işlemlerle vergi ziyayı yaratma yolunda da başvurulmaktadır. Bu gibi davranışların «kanuna karşı hile» yi oluşturduğu bilinmektedir. Uyuşmazlık konusu olayda görüldüğü gibi Emlâk Vergisinde pişmanlık uygulanması halinde bu müessesenin kabulünde Vergi Usul Kanununun amacından farklı olarak vergi kaybına yol açan bir mekanizma ortaya çıkmaktadır. Beyanda bulunan yükümlülerin pişmanlık dilekçesi ile Emlâk Vergisi değerini yükselttikleri ve bu yolla kamulaştırmalarda vergi değerini esas alan Anayasanın 38. maddesi hükmünün Anayasa mahkemesince iptalinden önce yüksek kamulaştırma bedeli elde etmek ve gayrimenkul kıymet artışı vergisi yükümlülüğünden kurtulmak amacıyla pişmanlık müessesesinden yararlanmak istedikleri anlaşılmıştır. Hâlbuki yukarıda da açıklandığı gibi pişmanlık müessesesi baştan kötü niyetli de olsa sonunda iyi yola gelen yükümlüler için kabul edilmiştir.”

Bu tespitlere ilave olarak emlak vergisinin kendine özgü (*sui generis*) başka bir durumuna değinilerek gerekçe kuvvetlendirilmektedir:

“Emlâk vergisi kamu maliyesi bütünlüğü içinde vergi sistemimizde münferit ve müstakil vergi değildir. Gerçekten Emlâk Vergisi kendisine bağlı bazı sonuçlar doğuran kendisinin dışında başka mali mekanizmaların işletilmesinde temel alınan bir vergidir. Emlâk Vergisinin bu niteliği gözönüne alınınca Vergi Usul Kanununun, diğer vergilerle ilintisiz vergilere uygulanış şekli ile pişmanlıkta olduğu gibi bazı müesseselerin Emlâk Vergisine uygulanış şekli arasında bir ayırım yapmak ve bu ayırım yaparken de biçimsel kanunun sözüne göre yorumlar ötesine geçmek gereği ortaya çıkar. Gerçekten kanunkoyucu Emlâk Vergisi, Emlâk Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve Mali Denge Vergisinin aralarında kurduğu ilişki ile karşılıklı denetim sistemi getirmeyi amaçlamış olup bunun aksini düşünmek kanun koyucunun bir tasarrufu ile kurmak istediği bir bütünü bir sistemi, başka bir tasarrufu ile yıktığı sonucuna varmak olur ki böyle bir anlayış hukuk mantığı ile bağdaşmaz. Nitekim, Emlâk Vergisinde pişmanlık müessesesi kabul edildiği takdirde bunun doğal sonucu olarak gayrimenkul kıymet artış vergisini fiilen «mülga sayma» durumu ortaya çıkaracaktır (...) vergi değerinin saptanması gibi çeşitli konularda vergi usul kanunundan farklı düzenlemeler kabul edildiğinden vergi sistemi bütünü içinde Emlâk Vergisinin yeri ve pişmanlık müessesesinin bu sisteme aykırı düşen niteliği de gözönünde bulundurulduğunda bu vergide beyanname verilen hallerde de beyan süresi dolduktan sonra Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin uygulanma olanağı olmamak gerekir.”

Kararın önemini arttıran özelliği, kanunkoyucunun bu karar verildikten sonra emlak vergisini madde kapsamından çıkararak ek düzenlemeyi getirmiş olmasıdır⁵⁷⁵.

1971’de uygulamaya konulan gayrimenkul kıymet artış vergisinin 1982’de yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte emlak vergisinde pişmanlık ve ıslahın uygulanmamasına ilişkin ciddi bir gerekçe ortadan kalkmıştır⁵⁷⁶. Ancak bu durum kanundaki düzenlemeyi etkilememiştir. 4751 sayılı Kanun’un⁵⁷⁷ emlak vergisinde genel beyan döneminde beyanname verme uygulamasına son vermesiyle birlikte aslında bu konuda tartışılacak bir nokta kalmamıştır denilebilir⁵⁷⁸. Bu düzenlemeyle birlikte emlak vergisinde matrah

⁵⁷⁵ Ay-Çakıcı, s. 57.

⁵⁷⁶ Karakoç, Pişmanlık, s. 24.

⁵⁷⁷ 03.04.2002 kabul tarihli 4751 sayılı Kanun, 09.04.2002 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 24721)

⁵⁷⁸ Buna ilave olarak emlak vergisinde, bildirim dışında kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı süresinin, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren işlemeye başladığı da unutulmamalıdır (EVK m. 40).

hesaplamasında mükellef beyannameleri yerine bina ve arazinin, dört yılda bir açıklanan vergi değerleri esas alınmaya başlanmıştır (EVK m. 29). Örneğin, bu eserin kaleme alındığı tarih itibariyle son vergi değeri tespiti, 2005 yılında 2006-2009 dönemi için yapılmıştır. 2006 yılı için belirlenen matrah (vergi değeri), izleyen her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında arttırılarak tespit edilmektedir. Mevcut düzenlemeye göre mükellefe düşen görev ise vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana gelmesi durumunda bildirimde bulunmaktır. Bildirimde bulunma zorunluluğu getiren sebeplerin neler olduğu kanunda açıkça sayılmıştır (EVK m. 33). Mükellefin dört yılda bir olmak üzere beyanname vermesine dayanan kanuni uygulamanın bugün yürürlükte olmaması sebebiyle emlak vergisini pişmanlık ve ıslah kapsamında çıkararak VUK m. 371'in son fıkrasının uygulamaya dönük bir hüküm ifade etmediği söylenebilir. İlerde kanunkoyucunun bir değişiklik yapması halinde bunun yeniden işlevsel hale gelmesi mümkündür.

Özel ve İstisnai Durumlar

Uygulamada vergi dışındaki bazı mükellefiyetlerin de VUK m. 371'e göre yerine getirilmek istendiği görülmektedir. Ancak bu tür talepler, pişmanlığın esas itibariyle temelinde vergi zıyaı yatan bir olayın kendiliğinden haber verilmesi ve belirlenen şartlara uyulması koşuluyla vergi zıyaı cezasının kesilmesini önleyen bir kurum olması ve beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için uygulanabilmesi gerekçesiyle kabul edilmemektedir⁵⁷⁹.

⁵⁷⁹ 08.10.2002 tarihli ve sayılı Özelge süresinde verilmeyen yıllık faaliyet bildiriminin pişmanlıkla verilir verilemeyeceği hakkındadır: "(...) bildirimlerin pişmanlıkla verileceğine ilişkin olarak vergi kanunlarında herhangi bir hükme yer verilmediğinden 2001 yılına ait yıllık faaliyet bildiriminin Vergi Usul Kanununun 371'nci maddesine göre verilmesi mümkün olmayıp, süresinde verilmemesinden dolayı adınıza Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'nci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir." (www.ivdb.gov.tr, 13.03.2010)

Tablo 2: Pişmanlık ve İslah Kurumuna İlişkin 2008-2009 Yıllarına Ait (Türkiye Geneli) Toplam Veriler

VERGİ TÜRÜ KODU	TAHAKKUK EDEN	ÖDENEN	G. ZAMMI
0001 (Yıllık Gelir Vergisi)	73.924.568,74	69.408.645,35	192.016,08
0002 (Zirai Kazanç Gelir Vergisi)	345.737,01	315.463,45	4.471,42
0003 (Gelir Vergisi Stopajı -Muhtasar-)	263.133.849,92	252.078.242,52	531.811,02
0010 (Kurumlar Vergisi)	82.452.739,07	75.487.148,21	197.330,49
0011 (Kurumlar Vergisi Stopajı -m.24-)	6.214.898,85	6.214.675,40	0,00
0012 (Gelir Vergisi -GMSİ-)	52.966.370,64	51.636.739,09	288.282,30
0014 (Basit Usulde Ticari Kazanç)	19.852.641,55	16.511.530,40	324.753,00
0015 (Gerçek Usulde KDV)	452.904.738,20	415.521.011,39	346.784,19
0021 (Banka Muameleleri Vergisi)	14.652.074,62	14.643.207,37	37,38
0022 (Sigorta Muameleleri Vergisi)	2.122.306,37	2.099.548,96	11,92
0032 (Gelir Geçici Vergi)	9.799.951,50	8.823.749,79	22.474,37
0033 (Kurum Geçici Vergi)	124.453.334,67	120.950.660,68	52.252,00
0040 (Damga Vergisi -Beyannameli Damga Vergisi Mükellefi-)	78.134.728,79	77.324.863,74	41.322,60
0051 (Diğer Ücretler)	14.058,67	13.007,82	141,58
0061 (Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi)	3.320.797,46	3.320.797,46	347,17
0062 (Mülga Kooperatifçilik Tanıtma ve Eğitim Fonu)	99.944,58	99.927,68	16,60
0067 (GVK Geçici m. 67/11'e Göre Yapılan İhtiyari Beyan)	40.739,44	40.739,44	4,46
0071 (Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV)	24.720.532,23	18.647.292,09	660,75
0074 (Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV)	4.044.628,13	3.647.938,66	206,66
0075 (Alkollü İçeceklerle İlişkin ÖTV)	44.536.160,50	44.383.720,65	1,00
0076 (Tütün Mamüllerine İlişkin ÖTV)	984.485,69	984.485,69	0,00
3073 (Usulsüzlük Cezası)	1.433,39	1.368,07	0,00
3074 (Özel Usulsüzlük Cezası)	1.940,17	1.620,17	0,00
4023 (5811 Yurtdışında Sahip Olunan Varlıklar -Banka ve Aracı Kurumlar)	640.168,52	640.168,52	0,00
4024 (5811 Türkiye'de Sahip Olunan Varlıklar)	103.303,05	103.020,15	147,25
4030 (GVK Geçici m. 67'ye göre Yapılan Tevkifat)	1.027.474,75	1.027.474,75	0,00
4037 (Trafik Muayene Ücreti Hazine Payı)	1.029,42	1.009,04	0,00
4040 (Mülga Trafik Hizmetlerini Geliştirme Fonu Reklam Gelirleri)	151,32	151,32	0,00
4047 (Tek Başına Alınabilen Damga Vergisi)	7.097.409,48	7.020.236,08	56,93
4048 (Şans Oyunları Vergisi)	415.017,15	415.017,15	0,00
4063 (Noter Harçları)	793.601,50	793.525,98	0,00
4072 (Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV)	1.086,94	1.086,94	0,00
4081 (5035 Sayılı Kanuna Göre Özel İletişim Vergisi)	557.363,60	554.685,77	0,00
9015 (KDV Tevkifatı)	15.673.640,09	15.576.313,26	1.200,51
9016 (Bilirkişi Ücreti)	3.002,44	3.002,44	0,00
9031 (Veraset ve İntikal Vergisi)	47.793,19	47.582,30	35,92
9034 (Motorlu Taşıtlar Vergisi)	319,98	260,48	1,00
9046 (Özel Hesap Gelirleri)	7,38	7,38	0,00
9047 (Tek Başına Alınabilen Damga Vergisi)	7.997.268,58	7.927.651,31	110,90
9048 (5035 Sayılı Kanuna Göre Harç)	120,42	120,42	0,00

VERGİ TÜRÜ KODU	TAHAKKUK EDEN	ÖDENEN	G. ZAMMI
9060 (Madenlerden Devlet Hakkı)	113,85	113,85	0,00
9062 (Tapu Harçları)	4.619.282,70	4.553.627,71	1,14
9063 (Yeniden İnşa Olunacak Bina Vesair Tesisleri Tescil Harcı)	9.022.077,76	8.997.873,59	114,72
9064 (Pasaport ve Konsolosluk Harçları)	2.299,90	2.299,90	0,00
9066 (Yargı Harçları)	136,00	136,00	0,00
9067 (İthal ve İmal Ruhsat ve Temdit Ücreti)	19,10	19,10	0,00
9069 (Diğer Harçlar)	14.676,52	14.676,52	0,00
9070 (Değerli Kağıtlar Gelirleri)	1.405,18	1.405,18	0,00
9077 (-Tescile Tabi- Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Özel Tüketim Vergisi)	2.413.970,36	2.399.664,71	12,48
9082 (Fazla ve Yersiz Yapılan Ödemelerden Borçlular)	382,85	382,85	0,00
9092 (Yüksek Öğrenim Harç Kredisi)	14.640,15	14.024,00	0,00
9097 (Haksız Alınan Vergi İadesi)	83.255,54	83.255,54	0,00
9098 (Haksız Alınan Vergi İadesi Cezası)	26.531,13	26.531,13	0,00
9103 (5188 Sayılı Kanuna Göre Güvenlik Ruhsatı Harcı)	285,00	285,00	0,00
9113 (Gelir Vergisi Tevkifatı)	23.825,25	23.825,25	0,00
9115 (Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV)	51.224,97	51.224,97	0,00
9131 (Veraset ve İntikal Vergisi -Sair İvazsız İntikaller-)	36.898,31	32.652,08	0,00
9148 (4915 ve 5035 Sayılı Kanunlara Göre Avcılık Ruhsatı Harcı)	252,10	252,10	63,52
9171 (Sorumlu Sıfatıyla Verilen ÖTV 1. Liste)	162.828,13	162.008,56	0,00

Kaynak: Veriler, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan elde edilmiştir (Mayıs 2010).

Tablo 3: Seçilen İllere Göre Pişmanlık ve İslah Kurumuna İlişkin 2008-2009 Yıllarına Ait Toplam Veriler

İl Adı	Mükellef Sayısı	Tahakkuk Eden	Ödenen	G. Zammı
Adana	6546	16070414,85	15290187,04	29693,57
Ankara	32737	170274213,58	160591326,01	184664,04
Antalya	15167	45982457,19	43418741,04	84441,52
Bursa	11934	36499741,91	33832015,60	95164,48
Diyarbakır	3879	7168811,33	6642226,32	25553,82
Erzurum	1645	2684875,28	2222621,55	4745,27
Eskişehir	6536	8552976,80	8347721,73	17649,30
İstanbul	91450	611195899,75	578473563,67	600392,63
İzmir	24355	140745498,42	136157622,45	120579,32
Kocaeli	6789	35579282,54	32441065,92	22459,57
Samsun	4085	5543259,05	5081440,49	15608,54
Trabzon	4152	5787703,45	5661667,27	15894,05

Kaynak: Veriler, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'ndan elde edilmiştir (Mayıs 2010).

2.2.Vergi Ceza Hukukunda Düzenlenen Hukuka Aykırı Fiiller Açısından Kapsamı

Pişmanlık ve ıslahın cezadan muafiyet getiren bir kurum olması aynı zamanda vergi ceza hukukunda düzenlenen hukuka aykırı fiiller açısından da kapsamının ortaya konulmasını gerektirmektedir.

2.2.1. İdari vergi cezalarında durum

2.2.1.1.Vergi Ziyat

Vergi ziyatı düzenleyen maddeye göre bu kavram, bir mükellefin ya da sorumlunun vergilendirme ödevlerini zamanında ifa etmemesine veya eksik bir şekilde ifa etmesine bağlı olarak verginin geç tahakkuk ettirilmesini ya da eksik olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK m. 341). Böylelikle vergi ziyatına sebep olan mükellefe/sorumluya kayba uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyatı cezası kesilir (VUK m. 344). Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan bir vergi mükellefine ya da sorumlusuna ise gereken şartlara uyması halinde kanunun açık hükmü gereğince bu ceza verilmeyecektir. Kanun bu konuda tam bir ceza muafiyeti sağlamıştır (VUK m. 371/1).

2.2.1.2.Usulsüzlük

Vergi ceza hukukundaki karşılığıyla usulsüzlük, vergi kanunlarındaki şekil ve usul kurallarına riayet edilmemesini ifade eder (VUK m 351). Buradaki riayetsizlikle bir vergi ziyatı doğmadığı ancak doğma ihtimali belirdiği için doktrinde, kanuna aykırı bu hareketin, bir tehlike suçu teşkil ettiği kabul edilmektedir⁵⁸⁰.

Kanun lafzında sadece vergi ziyatı cezasının geçmesinden hareketle gelir idaresi uygulamasında pişmanlık ve ıslahtan yararlanan bir mükellefin işlediği usulsüzlüğün, birinci ve ikinci derece ya da özel usulsüzlük olmasına bakılmaksızın gereken cezayı ödemesi kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle pişmanlık ve ıslahın usulsüzlük cezaları bakımından ceza muafiyeti getirmediği şeklinde bir idarî uygulama sürdürülmektedir. Burada kural olarak pişmanlık ve ıslahtan yararlanacak olanlara “I. derece I kat usulsüzlük cezası” kesilir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak

⁵⁸⁰ Saban, s. 227.

pişmanlık talebiyle bir beyanname verilmesi durumunda ise mükellefe ya da sorumluya usulsüzlük cezası kesilmeyecektir⁵⁸¹. Burada ek tahakkuk fişi verilmekle yetinilir.

Geçmiş dönemlerde usulsüzlük cezasının, pişmanlık ve ıslah kapsamında sayılmasına ilişkin Danıştay içtihatları olduğu gibi Maliye Bakanlığı uygulamaları da bulunmaktadır. Bakanlığın yayımladığı bir tebliğde, pişmanlıkla verilen beyannamelerin süresi içinde verilmiş beyannameler gibi kabul göreceği ve böylelikle genel usulsüzlük cezasının uygulanmasına yer olmadığı görüşü ifade edilmektedir⁵⁸². Uzun yıllar uygulanan bu görüşün dayanağı olan genel tebliğ, çıkarılan başka bir genel tebliğle yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁸³. Bu genel tebliğ, 371. madde karşısında usulsüzlük cezalarının durumuna temas etmemesine rağmen 63 numaralı tebliğin ilgasından sonra tam aksi istikamette bir uygulama başlatılmıştır. Günümüzde geçerliliği devam eden bu uygulama doğrultusunda usulsüzlük cezaları, pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilmemektedir⁵⁸⁴. Buna göre, süresinde verilmemiş olup da sonradan pişmanlıkla verilen beyannameler için VUK m. 352’de I. derece usulsüzlükler arasında sayılan “vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması” hükmü işletilmekte ve “I. derece I kat genel usulsüzlük” cezası uygulanmaktadır.

Danıştay içtihatları içerisinde bu konuyla ilgili birçok karar bulunmaktadır. Bazı kararlarda açıkça usulsüzlük cezası kesilmesine, bazılarında ise bu cezanın kesilemeyeceğine hükmedilmektedir⁵⁸⁵.

⁵⁸¹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/7.

⁵⁸² 15.06.1963 tarihli 63 Seri No’lu VUK Genel Tebliği: “(...) pişmanlık ve ıslah hükmüne müsteniden verilen beyannamenin vaktinde verilmiş sayılması gerekmektedir. Bu itibarla mükelleflerin vergi kanunlarında yazılı beyanname verme süresiyle ek sürenin geçmesinden sonra Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesi hükmüne göre vaki pişmanlık ve ıslah taleplerinin kabulü halinde re’sen takdir ve usulsüzlük hükümlerinin uygulanmaması ve tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettirilecek vergiye, yalnız anılan maddeye göre hesaplanacak zammın uygulanmasıyla iktifa olunması icabetmektedir.”

⁵⁸³ 31.12.1985 tarihli 169 Seri No’lu VUK Genel Tebliği

⁵⁸⁴ Bu konudaki özelge örnekleri için bkz.: Kızılot-Kızılot, s. 176 ve dpn. 428.

⁵⁸⁵ 371. madde kapsamındaki cezalar tadadı olarak sayıldığından usulsüzlük cezası kesilmesine engel bir durumun olmadığı görüşü için bkz.: **Danıştay 7. D., E. 1987-174, K. 1987-1518, T. 04.06.1987** (Lebib Yalkın Vergi Kanunları, Cilt 5/D); Bu yönde bir kanun yararına bozma kararı için bkz.: **Danıştay 3. D., E. 1995-1636, K. 1995-1612, T. 23.05.1995**: “Maddede açık olarak belirtilmediğinden pişmanlık talebi ile beyanname veren mükelleflere usulsüzlük cezası kesilemeyeceğini söylemek mümkün değildir. Aksi halde kanun koyucu kesilemeyeceğini belirttiği cezaların yanında usulsüzlük cezasının da kesilemeyeceğini açık olarak belirtirdi.” (KİBB); **Danıştay 11. D., E. 1997-1817, K. 1998-3835, T. 10.11.1998** (Selami Demirkol-M. Önder Tekin-Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006, s. 1250); Bu doğrultuda verilmiş eski tarihli

“Kanunkoyucu hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur cezasını gerektiren hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber veren yükümlüleri pişmanlık hükümlerinden yararlandığına göre cezanın şiddeti bakımından kaçakçılık ve kusur cezasından sonra gelen usulsüzlük cezasının maddede zikredilmemiş olmasına dayanılarak pişmanlıkla verilen beyannamenin hiç verilmemiş gibi kabul edilmesi ve usulsüzlük cezası uygulanması pişmanlık müessesesinin amacına aykırı düşer.⁵⁸⁶”

“(…) maddede sayılmayan usulsüzlük cezasının da pişmanlık dilekçesi veren mükelleflere kesilemeyeceğini söylemek mümkün değildir. Eğer kanun koyucunun böyle bir amacı olsa idi bu saydığı cezaların yanında usulsüzlük cezasının da kesilemeyeceğini hükme bağlaması gerekirdi ki böyle bir düzenlemeye gitmemiştir.⁵⁸⁷”

“(…) ödevlinin beyannamesini kanuni süre içerisinde verdiği kabul edileceği zaruri olduğuna göre pişmanlık beyanı yapıldıktan ve beyanname verildikten sonra evvelce normal kanuni süre içinde beyanname verilmemiş olması nedeniyle kesilen 2 kat – birinci derece- usulsüzlük cezasının, Temyiz Komisyonunca onanmasında isabet görülmemiştir.⁵⁸⁸”

“(…) pişmanlık talebi kabul edilenlere evleviyetle usulsüzlük cezası uygulanmaması gerektiğinden aksine müttehaz komisyon kararında isabet görülmemiştir.⁵⁸⁹”

“(…) anılan maddede usulsüzlük cezasının da pişmanlık hükümlerinden faydalanacağı sarahaten belirtilmemiş bulunduğu göre, 371 inci madde hükmünden faydalanması söz konusu olamaz.⁵⁹⁰”

“(…) mükellef adına salınan 2 kat usulsüzlük cezasının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak üzere verilen beyannamelerin kanun hükümleri yerine

kararlar da bulunmaktadır: **Danıştay 4. D., E. 1960-710, K. 1960-1264, T. 22.03.1960** (Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Basi, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası 1969, s. 1043); **Danıştay 4. D., E. 1960-2896, K. 1963-265, T. 26.01.1963** (Turgay, s. 1046); **Danıştay 4. D., E. 1960-710, K. 1960-1264, T. 26.01.1963** (Turgay, s. 1046); **Danıştay 4. D., E. 1964-2364, K. 1965-3725, T. 28.10.1965** (Turgay, s. 1048); **Danıştay 4. D., E. 1964-2219, K. 1965-3020, T. 18.09.1965** (Turgay, s. 1049); **Danıştay 4. D., E. 1962-716, K. 1966-2818, T. 07.06.1966** (Turgay, s. 1049)

⁵⁸⁶ **Danıştay 4. D., E. 1971-7016, K. 1973-512, T. 12.02.1973** (H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Ünal Matbaası 1977, s. 754)

⁵⁸⁷ **Danıştay VDDGK, E. 1988-2, K. 1988-58, T. 06.05.1988** (KİBB)

⁵⁸⁸ **Danıştay 7. D., E. 1969-116, K. 1970-2023, T. 25.11.1970** (Güngör Şamiloğlu, **Vergi Usul Kanunu ve Seçilmiş Yargı Kararları**, Ankara: Şafak Matbaası, 1977, s. 249)

⁵⁸⁹ **Danıştay 4. D., E. 1964-4817, K. 1967-1974, T. 18.04.1967** (Turgay, s. 1051)

⁵⁹⁰ **Danıştay 4. D., E. 1969-1654, K. 1970-521, T. 05.02.1970** (Karagözoğlu, s. 759)

getirilmiş bulunduğu ahvalde aynen kanuni miadında verilmiş beyanname hükmünde bulunması gerektiği mucip sebebiyle terkinine dair İtiraz Komisyonu kararı doğrudur.⁵⁹¹”

“(…) mükellefin, dilekçesi ile birlikte boş beyanname vermesi karşısında, kendisinden alınacak bir vergi bulunmadığı (...) usulsüzlük cezasının onanmasının, mükellefin hüsnüniyeti dikkate alınarak adalete uygun görülmediği (...)”⁵⁹²”

Bu konuda Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu Kararları da bulunmaktadır:

“Kanunun bu açık hükmü karşısında, pişmanlık hükümlerinin usulsüzlük mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlere teşmil edilmesine imkân yoktur⁵⁹³.”

Doktrinde de usulsüzlüğün pişmanlık ve ıslah kapsamında olup olmadığı konusunda çeşitli tartışmalar yapılmaktadır. Bir görüş, kanunda yer alan ve pişmanlıktan yararlanan kimseye sadece vergi ziyayı cezasının verilmeyeceğini belirten ifadeden hareketle usulsüzlük cezasının bu kapsamda değerlendirilemeyeceğini savunmaktadır⁵⁹⁴. Bu düşüncenin belki de en temel dayanağı, usulsüzlüğün madde metninde açık surette ifade edilmemesi olarak kabul edilmektedir. Pişmanlık ve ıslahın vergi ziyayının varlığına bağlanmış olması böyle bir sonucu doğurmaktadır⁵⁹⁵. Hal böyleyken usulsüzlük cezası kesilmemesi yönünde bir uygulama yapmak vergi adaletine aykırılık teşkil eder⁵⁹⁶.

Diğer görüşe göre, pişmanlıkla verilen beyannameler, süresinde verilmiş beyannamelere uygulanan usule göre değerlendirilmelidir⁵⁹⁷. Bu beyannamelere ayrıca usulsüzlük

⁵⁹¹ Danıştay 4. D., E. 1958-1736, K. 1961-125, T. 23.01.1961 (Turgay, s. 1044)

⁵⁹² Danıştay 7. D., E. 1971-4853, K. 1972-4273, T. 29.11.1972 (Karagözoğlu, s. 755)

⁵⁹³ 31.03.1964 tarihli ve 964/159 nolu karar (Turgay, s. 1043)

⁵⁹⁴ Ay-Çakıcı, s. 58; Aksoy, Pişmanlık, s. 47; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 88; Mutluer, Vergi Ceza, s. 204; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 189; Kaneti, s. 254; Uluatam-Methibay, s. 222; Kızılot-Kızılot, s. 175; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002, s. 872; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 781.

⁵⁹⁵ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 519.

⁵⁹⁶ Ekrem Işık, “Yeni Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1986/5, Y. 5, s. 68.

⁵⁹⁷ Başağaç, henüz 169 numaralı genel tebliğ çıkarılmadan önce kaleme aldığı bir yazısında usulsüzlük cezalarının durumunu verilen beyannameye vergi isabet etmesine göre ve zarar beyan edilmesine veya matraha vergi isabet etmemesine göre ikili bir ayırmda ele almaktadır. Beyannameye gösterilen matraha vergi isabet etmesi halinde usulsüzlük cezasının uygulanamayacağını belirten yazar, diğer durumlarda bu cezanın kesilmesi gerektiğini şu gerekçelerle savunmaktadır: Zamanında beyanname vermeyen böyle bir mükellef, bir şekilde ya ceza almalı ya da pişmanlık zammı ödemelidir. Aksi halde beyannamesine vergi isabet etmeyen mükellefe bunlardan hiçbirinin uygulanmaması nedeniyle

cezasının kesilmesi doğru bir uygulama değildir. Burada hazineci bir yaklaşım yerine eşitlikçi bir yaklaşım gösterilerek işlenen hukuka aykırı fiilden dolayı pişmanlığını belirten faile vergi ziyai cezası verilmediği gibi usulsüzlük cezası da verilmemelidir. Bu doğrultuda yapılması gereken 1963'te çıkarılan tebliğe uygun bir temelden hareketle usulsüzlüğün madde kapsamına alınmasıdır⁵⁹⁸.

Ara Değerlendirme

Kanun maddesi, yürürlükteki haliyle, usulsüzlük cezasının kesilmesini önleyen bir ifade taşımamaktadır. Burada iki tespitin yapılmasında fayda görmekteyiz: Kanunda gayet net ifadeler kullanılmasına karşılık bakanlık genel tebliğlerinde zıt yönde uygulamalara yer verilmesi, Danıştay'ın farklı tarihlerde birbirinden farklı içtihatlarında bulunması ve doktrinde de tartışmaların sürmesi, bu konuda bir belirsizliğin olduğunu göstermektedir. İkinci olarak da tüm bu tartışmalarda, suç ve cezaların kanuniliği gibi önemli bir anayasal ceza hukuku ilkesi her nedense üzerinde hiç durulmadan geçilmektedir. 1963 ve 1985 yılları arasında, kanun metninde usulsüzlük cezalarına açık bir muafiyet getirilmediği halde böyle bir durum varmış gibi bakanlık genelgesiyle mükellefler bu cezadan muaf tutulmuştur. En temel ceza hukuku ilkelerinden kanunilik ilkesi yıllarca bir genelgeyle ihlal edilmiştir⁵⁹⁹. Oysaki bir hukuk devletinde, böyle bir durumda öncelikli olarak kanunkoyucunun devreye girmesi ve yapacağı kanuni bir düzenlemeyle bir görüş belirterek bu belirsizliğe son vermesi beklenir. Aksinin düşünülmesi aynı zamanda normlar hiyerarşisine de aykırılık teşkil eder. Konuyla ilgili olarak kanuna eklenecek “fiil aynı zamanda vergi ziyaiden başka bir cezayı gerektiriyorsa buna ilişkin hükümler saklıdır” veya “usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah kapsamında değerlendirilir” şeklinde olumlu ya da olumsuz yöndeki ifadelerle bu belirsizlik

aslında iyi niyetli mükelleflerin aleyhinde bir uygulama yapılmış olmaktadır. Ayrıca kanunkoyucunun, bu maddede, ceza muafiyetinin karşılığında zamlı olarak bir vergi tahsilinin olması gerektiğini zimnen kabul ettiği görülmektedir. Kanaatimizce bu gerekçelerin temelinde, pişmanlık zammının bir yaptırım olarak kabul edilmesi, görüşlerin tutarlılığını bozmaktadır. (Halil Başağaç, “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve İslah”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1985, Y.4, S. 4, s. 56-57.)

⁵⁹⁸ Karakoç, Pişmanlık, s. 34.

⁵⁹⁹ Böylesine temel bir hukuk ihlali, bakanlıkta müşavir seviyesindeki görevlilerce dahi hukuka aykırı bir işlem yokmuşçasına kolaylıkla ifade edilebilmiştir: “(...) hükümde mükelleflere usulsüzlük cezalarının uygulanıp uygulanamayacağı hakkında herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. *Maddedeki bu boşluk*, doğan ihtilaflar sonucunda ortaya çıkan mahkeme içtihatları da göz önünde bulundurularak yayınlanan *63 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile doldurulmuştur.*” (Oğuz Aydemir, “Pişmanlıkla Verilen Beyannameler ve Usulsüzlük Cezası Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Kasım 1987, Y. 8, S. 172, s. 15.)

kolaylıkla sona erdirilebilir. Mevcut durumda her ne kadar kanun lafzı net denilebilirse de idare kendisine genel tebliğ çıkararak düzenleme yapabilme kapısını açık olarak gördüğü için kanuna yapılacak ekleme, idarenin içtihat kapısını kapatacak ve uygulamada istikrar getirecektir. Yürürlükte olan genel tebliğler her ne kadar kanun lafzıyla uyumlu görünse de idarenin ilerde bu konudaki görüşünü değiştirmeyeceğine dair elimizde bir teminat bulunmamaktadır.

Usulsüzlük cezalarının durumu, bir de olması gereken hukuk açısından değerlendirilmelidir. Kanaatimizce hakkaniyeti gözeten bir kanuni düzenlemenin, usulsüzlük cezalarını da pişmanlık ve ıslah kapsamına alması gerekir. Kanunkoyucunun vergi kaçakçılığı suçlarına dahi ceza muafiyeti getirdiği ve bu suçların ceza mahkemelerinde yargılandığı, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırma bağlandığı göz önünde tutulursa para cezasını gerektiren usulsüzlük fiillerinin evleviyetle bu kapsama alınması gerektiği sonucuna ulaşılabacaktır⁶⁰⁰.

2.2.2. Adli vergi cezalarında durum

2.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı suçları, yargılaması ceza mahkemelerinde yapılan ve suçun sabit olması halinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırma bağlanan suçlardır (VUK m. 359). Bu suçlar genel hatlarıyla ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının bir türü olarak görülmekte ve ayrıca özel evrakta sahtecilik suçuna yakın bir suç olarak nitelendirilmektedir⁶⁰¹.

Vergi kaçakçılığı suçlarının pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmasını sağlayan hüküm, yine bu suçları düzenleyen 359. maddede getirilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu işleyerek vergi ziyasına sebep olan mükellef veya sorumlular şayet pişmanlık talebiyle beyanname verir de pişmanlık ve ıslah hükümlerini yerine getirirlerse bunlar hakkında suç duyurusunda bulunulmaz. Böylelikle hem vergi ziyası cezası ödemekten hem de ceza mahkemesinde bu fiilleri sebebiyle yargılanmaktan kurtulmuş olurlar⁶⁰².

Gelinen noktada vergi kaçakçılığı suçu ve vergi ziyası cezası arasında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma şartları açısından bir farklılığın varlığına dikkat çekmek

⁶⁰⁰ Aynı yönde görüş için bkz.: Mutluer, Genel Vergi Hukuku, s. 317; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 519.

⁶⁰¹ Saban, s. 244.

⁶⁰² Özbalcı, s. 859.

gerekmektedir. 4369 sayılı Kanun’la birlikte vergi ziyayı ve kaçakçılık suçları arasındaki illiyet bağının kesilmesi aynı zamanda bunlar için pişmanlık ve ıslahtan yararlanmada da bir ayrılık ortaya çıkarmıştır. Buna göre her ikisinde geçerli olan pişmanlık ve ıslah süreçleri de birbirinden bağımsız işlemektedir. Bilindiği gibi pişmanlık ve ıslah şartlarına uygun olarak vergi ziyayı cezası almamak için bu konuda herhangi bir ihbar yapılmadan, inceleme başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk gerçekleşmeden önce söz konusu fiilin haber verme dilekçesiyle bildirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiillerin tespiti ise bir inceleme tutanağı veya bir inceleme raporu ile mümkün olduğu için bu suçlarda pişmanlık ve ıslahtan yararlanılması imkânı, ihbarda bulunulması, inceleme başlatılması veya komisyona sevk işlemi yapılması yerine bu ihbar ve incelemelerin somut olarak tespit edilmesine kadar sürmektedir. İlgili fiiller hakkında bir inceleme tutanağı veya raporu düzenlenene kadar 371. maddedeki ceza muafiyetinden yararlanmak mümkündür. Bu durumda aynı fiiliyle hem vergi ziyayı hem de kaçakçılık suçu işlemiş bir mükellefin, vergi ziyayı sebebiyle pişmanlıktan yararlanamaması, kaçakçılık suçu somut olarak tespit edilene kadar işlediği vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasına engel olmayacaktır. Ancak böyle bir durumda pişmanlık ve ıslahtan yararlanıyor olmak vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanması yönündeki kuralı bertaraf etmemektedir⁶⁰³. İki yaptırıma ilişkin pişmanlık ve ıslah hükmü bağımsız olarak işlediği ve birinde uygulanamaması diğerini etkilemediği için üç kat vergi ziyayı cezası da kanunda yazıldığı şekliyle aynen uygulanacaktır (VUK m. 344/2). Benzer şekilde talepte bulunduğu halde pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirmeyen bir mükellefe vergi ziyayı cezası kesilecek ancak fiilini kendiliğinden bildirdiği için kaçakçılık suçuna ilişkin ceza muafiyeti devam edecektir⁶⁰⁴.

⁶⁰³ Tahir Erdem, “Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2004, S. 189, s. 113 vd.; Ahmet Yazıcı, “Pişmanlık Fayda Verir (mi?)”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S. 26; Bayraklı, Vergi Ceza, s. 206.

⁶⁰⁴ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 291; Donay, s. 211-212; Bilindiği üzere, 01.01.1999’da yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun öncesinde vergi ziyayı cezasının yerine kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları uygulanmaktaydı. Pişmanlıkla ilgili yargı kararları arasında mahkemenin, kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi şeklinde takdirde bulunduğu da rastlanmaktadır: “(...) pişmanlık hükmünden istifade için şart koşulan esaslara uymadığı, mücerret pişmanlık beyannamesi verilmesinin, şartlar yerine getirilmediğinden cezai müeyyideler doğuracağı ancak olayda her ne kadar matrah 10.000 liranın üstünde ise de ödevlinin tatbikatı yeni ve işletme Vergisi bakımından ayrıca meslekte de yeni oluşu ve hiçbir ikaz ve tatbika tabi olmaksızın pişmanlık beyannamesini kendiliğinden vermesi nazara alınarak kasit unsurunun mevcut olmadığına anlaşıldığı, bu itibarla itiraz komisyonunca kaçakçılık

Donay, 359. maddede getirilen pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanabilmek için pişmanlık ve ıslahın tüm şartlarını aramak yerine hukuka aykırı fiili yetkili mercilere haber verilmesini yeterli saymanın kafi olması gerektiği görüşünü ifade etmektedir⁶⁰⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunda pişmanlıktan yararlanılması halinde cumhuriyet savcısının takipsizlik kararı vermesi, ceza mahkemesinin ise sanık hakkında beraat kararı vermesi gerekmektedir⁶⁰⁶.

2.2.2.2.İştirak Hali

Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, önceden işbirliği yapmak suretiyle birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda failer arasında ceza hukuku anlamında bir iştirakin varlığı söz konusudur⁶⁰⁷. Suçun kanuni tanımında belirtilen fiili birlikte ifa eden kişilerin her biri, kanunen fail olarak sorumlu sayılır (TCK m. 37/I).

Vergi suçları da her zaman bir mükellef ya da sorumlu tarafından işlenmeyebilir. Bazen mükellefler ve/veya mükellef olmayanlar bir vergi suçunun işlenmesine iştirak edebilir ya da bu fiili işlemeye teşvik edilebilir. Bilindiği gibi, vergi ziyayı cezası olarak ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında para cezası kesilmektedir. Vergi kaçakçılığı

cezasının kusura tahvilinde isabetsizlik görülmediği (...)” **Danıştay 7. D., E. 1973-2816, K. 1974-1964, T. 24.10.1974** (Şamiloğlu, s. 392); Bu karar dışında aynı düşünceyi ifade eden başka kararlar da bulunmaktadır: **Danıştay 4. D., E. 1962-1816, K. 1965-3837, T. 08.11.1965** (Kemal Berkem ve Diğerleri, **T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı (C.I) - Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Ak Büro Neşriyat Servisi, 1966, s. 598)

⁶⁰⁵ Donay, s. 211.

⁶⁰⁶ Adnan Çavuş, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2000, S. 93, s. 184; **Danıştay 11. D., E. 1999-2655, K. 1999-5101, T. 15.12.1999**: “(...) tutanak düzenlenmeden önce pişmanlık talebiyle başvuruda bulunmuş olduğundan, idarece pişmanlıkla verilen beyannameye göre tahakkuk eden vergiler üzerinden anılan madde hükmü uyarınca kaçakçılık cezası kesilmesinde ve bunun vergi mahkemesince onanmasında yasal isabet görülmemiştir.” (LYMP); *Yargıtay’da görülen bir temyiz incelemesinde katılan vekilinin temyiz talebi şu şekildedir: “Sahte fatura ‘düzenleyip’ vermek ile sahte olarak düzenlenen faturaları ‘kullanmak’ fiillerinin birbirinden bağımsız ayrı suçları oluşturmasına ve 213 Sayılı Yasanın 359. maddesinin b/2. fıkrasında ‘371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmünün uygulanmayacağı’ belirtilmesine göre suça konu sahte faturaları kullanan “Şafak Temizlik San. ve Tic. Ltd. şirketi tarafından vergi dairesine verilen pişmanlık dilekçesinin Öztürkler San. ve Tic. Ürünleri Tic. Paz. A.Ş.nin faturalarını düzenleyen sanıklar lehine hukuki sonuç doğurmayacağı gözetilerek sanıklar hakkındaki deliller toplanıp tartışılarak hüküm tesisi gerekirken pişmanlık dilekçesi sirayet ettirilerek yazılı şekilde beraat kararı verilmesi(...)”.* *Bu itiraz yerinde görülmüş ve ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur.* (**Yargıtay 11. CD., E. 2003-12589, K. 2005-3086, T. 31.05.2005**, KİBB); Beraat kararı talep eden tarafın bu iddiasının dikkate alınmamış olması bir bozma nedenidir. (**Yargıtay 1. CD., E. 2002-5438, K. 2002-6225, T. 25.06.2002**, KİBB)

⁶⁰⁷ Dönmezer-Erman, C. II, s. 446.

niteliğindeki fiillerle vergi ziyana sebep olunması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanması kabul edilmiştir (VUK m. 344/II)⁶⁰⁸. Buna karşılık vergi kaçakçılığı sayılan fiillerin işlenmesine iştirak eden şeriklere, bu suçların işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması durumunda TCK'nın suça iştirak hükümleri hakkında verilecek cezanın yarısı verilmektedir (VUK m. 360).

VUK m. 371'de getirilen düzenlemede vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ve bu fiillerin işlenişine iştirak edenler arasında pişmanlık ve ıslahtan yararlanma bakımından bir ayırım gözetilmemiştir. Belirtilen şartları yerine getiren şerik ya da şeriklere vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Asıl failin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanması, bu maddeye ilişkin talepte bulunmayan şeriklerin cezalandırılmasına engel teşkil etmez. Benzer şekilde iştirak edenlerin 371. maddeden yararlanması da böyle bir talebi olmayan asıl failin ceza almasını önlemez⁶⁰⁹.

2.2.2.3. Diğer Adli Vergi Cezaları

Vergi kaçakçılığı suçu dışında VUK' ta düzenlenen adli nitelikteki vergi suçları, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma olarak belirtilmektedir.

Görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri ve gizli kalması gereken diğer konuları saklamakla ve kendisinin ya da üçüncü bir şahsın yararına olacak şekilde kullanmamakla yükümlü olan kimselerin bu mahremiyeti ihlal etmeleri TCK m. 239'da düzenlenen "*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması*" suçuna ilişkin hüküm uyarınca cezalandırılır (VUK m. 5, 362).

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları konusunda kendilerine yasaklı olan memurların, bir şekilde söz konusu yasağı ihlal etmeleri halinde bu hukuka aykırı hareketin, TCK 257/I kapsamında düzenlenen görevin kötüye kullanılması suçunun gerektirdiği şekilde cezalandırılması gerekmektedir (VUK m. 363).

Nitelik itibariyle vergi ziyai oluşturmakla doğrudan ilgisi olmayan bu iki suça ilişkin cezalara pişmanlık ve ıslahın uygulanabileceğine dair herhangi bir kanuni hüküm ya da

⁶⁰⁸ Doktrinde VUK m. 359'a atıf yapılarak burada vergi ziyai suçunun ikinci bir türünün olduğu buna kaçakçılıkta vergi ziyai suçu adının verilebileceği hakkında görüş için bkz.: Saban, s. 253.

⁶⁰⁹ Ramazan Omaç, "Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suç İştirak", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2004, S.193, s. 65.

uygulama bulunmamaktadır. Bugüne kadar bu suç ve cezalar hakkında, usulsüzlük cezalarında pişmanlık ve ıslahın uygulanıp uygulanamayacağına dair yapılan bilimsel tartışmalara benzer bir tartışma da yapılmamıştır.

3. PİŞMANLIK ve ISLAH KURUMUNDAN YARARLANMA ŞARTLARI

3.1.Genel Açıklama

Pişmanlık ve ıslahı düzenleyen 371. madde hükmü aslında bu kurumdan yararlanmanın şartlarını da ortaya koymaktadır. Burada ilk olarak pişmanlık beyanının kendiliğinden yapılması bir önşart olarak işlenecek, daha sonra bulunmaması gereken şartlar ve hukuken geçerli bir sonucun elde edilebilmesi için yapılması gerekenleri ifade eden olumlu şartlar ele alınacaktır.

3.2.Önşart: Kendiliğinden Haber Verme

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanma sürecinin ilk adımı ve dolayısıyla önşartı, mükellefin ya da sorumlunun hukuka aykırı fiillerini ilgili makamlara haber vermesidir.

3.2.1. Talebin kendiliğinden olması

Pişmanlık ve ıslah kurumunun getirilişindeki amaçlardan biri de mükellefin, işlediği hukuka aykırı fiili, bir iç muhasebesi yaparak itiraf etmek istediği zaman bunun hukuki zeminini hazırlamaktır. Bu kurum, mükellef tarafından ilgili makama yapılan bir ihbara hukuken sonuç bağlamayı amaçladığı içindir ki bu itirafın, “kendiliğinden” yapılması bir şart olarak aranmaktadır⁶¹⁰. Haber vermenin “kendiliğinden” olduğunu ölçmenin objektif bir ölçüsü olmasa da kanunda kullanılan ifadelerden ve Danıştay kararlarından bunun belirli esaslarını çıkarma yoluna gidilmesi uygun bir yöntem olarak düşünülebilir.

Her şeyden önce haber verme, zaman bakımından ilk olarak mükellef tarafından yapılmışsa bu durum, talebin kendiliğinden olmasının kabulünde önemli bir veridir.

⁶¹⁰ **Danıştay VDDGK, E. 1991-295, K. 1994-390, T. 21.10.1994:** “(...) Kurumdan iradesi dışında pişmanlık dilekçesi alınmış, daha sonra pişmanlık koşullarından olan onbeş günlük ödeme süresinde uyulmadığı yaklaşımıyla resen tarh yolu izlenmiş, Kurum adına söz konusu vergi üzerinden kaçakçılık cezası kesilmiş ve ceza ihbarnameleri tahkimin sonuçlanmasından sonra Kuruma duyurulmuştur (...) davacı kuruluşun gerçek idaresi dışında alınan pişmanlık dilekçesine ve pişmanlık koşullarına uyulmamasına bakılarak ceza kesilmesi ve gecikme zammı hesaplanarak tahsili de yasaya uygun olmamıştır.”(KİBB); **Danıştay 4. D., E. 1968-187, K. 1969-4410, T. 22.10.1969** (Karagözoğlu, s. 761)

Vergi dairesinin bu durumdan daha önce haberinin olmaması gereği, haber vermede vergi dairesinin mükellef iradesini zorlayıcı bir müdahalesinin olmamasını⁶¹¹, vergi dairesinin mükellefe durumu hatırlatıcı bir girişimde bulunmamasını, örneğin, beyanda bulunmaya çağırmamasını, gerektirmektedir⁶¹².

Mükellefi haber vermeye iten saik, sebep olunan vergi ziyanının bir şekilde ortaya çıkarılabileceğine ilişkin yaptığı iç hesaplar, yakalanma korkusu ya da duyulan gerçek bir nedamet veya akla gelebilecek başka bir sebep olabilir. Kendiliğinden haber vermenin geçerliliği, bu subjektif sebeplerin ne olduğuyla bağlantılı değildir. Bir başka ifadeyle vergi dairesinin pişmanlıktan yararlanmayı talep eden bir mükellefin hangi subjektif sebeple bu başvuruyu yaptığını sorgulamaya yönelik ne yetkisi ne de imkânı vardır. Danıştay'ın kendiliğinden haber vermeyi, *“mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olması*⁶¹³” şeklinde yorumlaması hukuki bir değerlendirme olmaktan ziyade sosyal bir yaklaşım olarak algılanmaktadır⁶¹⁴. Burada ideal olan ve arzu edilen, mükellefin gerçek bir pişmanlık hissiyle durumu haber vermesi olmakla birlikte uygulamada itibar edilmek zorunda olan hukuki ölçü, hukuka aykırı fiili ortaya çıkarılmadan önce, kanuni şartlara uygun olarak mükellefin kendisini ihbar edip etmediğidir.

Hukuken geçerli bir haber verme mükellef tarafından yapılabileceği gibi vergi sorumlusu, vergi kaçakçılığı suçunun faili, bu suça iştirak edenler ve bunu teşvik edenler tarafından da yapılabilir⁶¹⁵. Ortaklardan birinin verdiği pişmanlık dilekçesinin sonuçlarından diğer ortakların da yararlanması gerekir⁶¹⁶. Bunlara ilaveten mükellef yerine emrinde çalışanların durumu haber vermesi de geçerli kabul edilmektedir⁶¹⁷.

⁶¹¹ Karakoç, Pişmanlık, s. 45; Kızılot-Kızılot, s. 177.

⁶¹² Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 364 ve dnp. 445, 448.

⁶¹³ **Danıştay 7. D., E. 2002-2135, K. 2005-2362, T. 11.10.2005** (KİBB)

⁶¹⁴ Donay, s. 217.

⁶¹⁵ Kızılot-Kızılot, s. 177.

⁶¹⁶ Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 411; Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 125; Karakoç, Pişmanlık, s. 49; Tosun, s. 99.

⁶¹⁷ **Danıştay 4. D., E. 1984-1902, K. 1984-3168, T. 05.07.1984**: “Pişmanlık dilekçesinin sorumlu tarafından değil, onun yerinde taşorunu olduğu firma yetkililerince düzenlenip imzalanmış olmasının, diğer şartlar tamamen yerine getirildiğine göre, ilgilinin pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engellediği kabul edilemez.” (KİBB)

Buna karşılık mükellefle ilgili tasdik işlemlerini yapan yeminli mali müşavirler, mükellef yerine pişmanlık talebinde bulunamazlar⁶¹⁸.

Bu başlıkla bağlantılı olarak uygulamada uyuşmazlık çıkaran sebeplerinden biri de mükellefin haberi olmadığı halde kendisi adına pişmanlık talebinde bulunulmasıdır. Mükellefin denetim geçirmesini sağlamaya zemin oluşturmak gibi kötünietli olarak da yapıldığı tespit edilen bu tür durumlarda yapılan pişmanlık başvurusu, kendiliğinden haber verme şartı gerçekleşmediği için hukuken geçerli olarak kabul edilemez⁶¹⁹. Pişmanlık kapsamındaki bir durum, mükellef, ortaklar ya da sorumlu dışında bir kişi tarafından ve bunların rızası olmaksızın haber verilirse bu başvuru geçerli değildir.

⁶¹⁸ 13.05.2005 tarihli ve B.07.0.GEL.0.30/3025-353-261/19855 sayılı Özelge: "3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin yapacakları tasdik ve tasdikten sorumlulukları düzenlenmiş ve maddenin dördüncü fıkrasında da yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla yeminli mali müşavirlerin bu sorumlulukları, yaptıkları tasdik sonucu mükellefler adına tarh ve tahakkuk olunan vergiler ve kesilen cezaların ödenmesine yöneliktir.

Bu hususlar gözönüne alındığında, mükellef yerine yeminli mali müşavirin Vergi Usul Kanununun 371. maddesi hükmünden yararlandırılmasına ve bu yöndeki talebinin kabul edilmesine imkân bulunmamaktadır.

(...) tasdik raporu vergi dairesi kayıtlarına girene kadar, mükellefin pişmanlık talebiyle ya da düzeltme beyannamesi vermek suretiyle eksik beyanını tamamlayabileceği ise tabiidir." (www.gib.gov.tr, 10.03.2010)

⁶¹⁹ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 175; Kızılot- Kızılot, s. 181; Karakoç, Pişmanlık, s. 49; Bu konuda Danıştay'a intikal eden bir kaç örneğin verilmesi yerinde olur. Olayda mükellefin pişmanlık talebinde bulunması fakat bunun gereklerini yerine getirmemesi üzerine mükellef hakkında düzenlenen ihbarnamenin kendisine tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Davacı mükellef burada "pişmanlık talebini içeren ek beyannamenin bilgileri dışında yetkisiz kişiler tarafından verildiğini, imzaların kendisine ait olmadığını, bu durumun düzeltilmesi için vergi dairesine dilekçe ile başvurduğunu, defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu bir matrah farkı bulunmadığını, düzenledikleri faturaların sıra numarası atlamadığını, kaybolan belgelerin kullanılmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını" talep etmiş ancak bu temyiz sebebi yerinde görülmemiştir. (Danıştay 4. D., E. 2006-199, K. 2007-1099, T. 09.04.2007, KİBB); Bir başka örnek kararda geçen ifadeler bize bu türden durumlarda mahkemece izlenen usul hakkında bilgi vermesi açısından dikkat çekicidir: "11.2.1988 tarihinde pişmanlık talebiyle ve düzeltilerek yeniden verilen Ekim, Kasım, Aralık 1985 dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerin kendilerine ait olmadığı, imzaların şirket yetkililerine ait olmadığı iddialarını içeren düzeltme talebinin 23.3.1989 tarihli yazı ile reddi üzerine bu işlemin iptali istemiyle açılan davayı; imza sirküleri ile 6 adet beyanname ve dilekçe üzerindeki imzaların İstanbul Emniyet Müdürlüğü Bölge Kriminal Polis Laboratuvarı Müdürlüğünce incelendiği ve 11.12.1989 tarihli ekspertiz raporunda; sahte olduğu ileri sürülen imzaların, yasal sürede verilen beyannameleri imzalayan şahsın (Süreyya Kemal Çakıroğlu) el mahsulü olmadığı, bu şahsın imzalarından model alınmak suretiyle taklit yöntemiyle oluşturulmuş sahte imzalar olduklarının belirlendiği, bu durumda pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerin şirketi temsil eden bir şahıs tarafından verilmediği sonucuna varıldığı, bu tür beyannameye dayalı tarh tahakkuk işlemi ile müteakiben yapılan takip işlemlerinin davacı şirketi bağlayıcı nitelikte olmayacağından böyle bir borcun mevcut olmadığı sonucuna varıldığı (...)" (Danıştay 7. D., E. 1992-2847, K. 1992-613, T. 27.02.1992, KİBB)

3.2.2. Talebin Şekli

Kural olarak haber vermenin bir dilekçeyle yapılması ve bunun resmi kayıtlara geçirilmesi şartı aranmaktadır. Haber vermenin hukuki olarak bir değer ifade etmesi, somut olarak bir dilekçenin verilmesini gerektirmektedir. Bildirimlerin yazılı olması esas olmakla birlikte okuma yazması olmayan bir mükellefin yapacağı sözlü bildirim tutanakla tespiti suretiyle de haber verme gerçekleşebilir (VUK m. 169). Ülkemizdeki okur-yazar oranının gittikçe arttığı göz önüne alınırsa bu durumun gittikçe istisnai bir nitelik kazandığı söylenebilir. Bunun haricinde tutanağa geçirilmek suretiyle yazıya dökülmüş diğer sözlü pişmanlık taleplerinin de hukuken geçerli kabul edilmesi doğru bir uygulama olacaktır⁶²⁰.

Aşağıda pişmanlık ve ıslahtan yararlanma talebi içeren bir dilekçe örneği verilmiştir:

BATTALGAZİ VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE
ESKİŞEHİR

Dairenizin sicil numarasında kayıtlı vergi mükellefyim.
Kanuni süresinde veremediğim dönemine ait beyannamesinin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre kabulünü arz ederim.
Saygılarımla

Adres:

Tarih

Adı Soyadı (Ünvanı)

İmza

Ek: 1 Adet Vergisi Beyannamesi

Bu örnekte gösterildiği şekilde pişmanlık talebini içeren bir dilekçe verilmeden, sadece beyanname verilmesi pişmanlıktan yararlanma sonucunu doğurmaz. Bu halde beyanname re'sen takdir edilmek üzere takdir komisyonuna sevk edilmek yerine beyanname gösterilen matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılmaktadır (VUK m. 30/4). Benzer şekilde bir dilekçe ve beyanname verilmeksizin ödemenin yapılması da pişmanlık ve ıslah açısından bir değer taşımayacaktır. Teoride bu konu çok net olmasına

⁶²⁰ Aynı yönde bir görüş için bkz.: Kızılot-Kızılot, s. 180.



karşılık Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıklarda verilen bazı kararlarda dilekçe verme şartının katı yorumlanmadığı görülmektedir⁶²¹.

Dilekçe verilmesi şartı haricinde dilekçenin içeriğine ya da şekline ilişkin olmazsa olmaz özel bir şart veya sınırlama getirilmemiştir. Dilekçe metninde “pişmanlık” kelimesinin ya da 371. maddenin zikredilmemesi, pişmanlık ve ıslah talebinin reddi için bir gerekçe sayılamaz⁶²². Pişmanlık talebinin zımni olarak ifade edilmesi, izhar edilmesi

⁶²¹ **Danıştay 4. D., E. 1996-5596, K. 1997-3900, T. 31.10.1997:** “(...) davacı, beyanname verme süresinden sonra ikinci gün içinde kendiliğinden beyannamesini vermiş ve vergisini de ödemiştir. Davacının bu tutumunda Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesindeki pişmanlık hükümlerinden yararlanması için gerekli şartlardan sadece keyfiyeti dilekçe ile bildirmesi noksanıdır. Tamamen şekle ilişkin olan bu noksanlığın, davacının pişmanlık hükümlerinden yararlanmasını engellediği kabul edilemez. Bu durumda davacı hakkında kesilen usulsüzlük cezası yerinde ise de, pişmanlık hükümlerine göre pişmanlık zammının, hesaplanıp istenmesi ile yetinilmesi gerekirken, kusur cezası kesilmesi yerinde bulunmamaktadır. Kusur cezasına ilişkin davanın reddinde isabet görülmemiştir. (KİBB); Bir başka kararda karşıoy yazısında da bu konuya değinilmektedir: “Aslında cezayı kaldıran sebeplerden biri olan "pişmanlık" hükümlerinden davacının yararlanmasını engelleyen, sadece keyfiyeti ayrıca bir 'dilekçe' ile vergi dairesine bildirmemiş olmasıdır. Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde sözü edilen dilekçe, beyan ve ödeme sürelerinin başlangıcını tesbit için aranmıştır. Bu husus, sözü edilen maddenin 3 numaralı bendinde pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için 'Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması'nın şart olarak öngörülmesiyle belirlenmiştir. Beyannamesini vermek ve bu beyana göre tahakkuk eden vergiyi ödemek suretiyle pişmanlık iradesini vergi dairesine bildirmiş olan davacının, mücerret beyannamesine bir dilekçe eklememesini pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına engel saymamak gerekir.” (**Danıştay VDDGK, E. 1995-122, K. 1996-167, T. 17.05.1996, KİBB**); Üzerinde tartışma yapılan benzer bir konu da süresinde verilmeyen bir beyanname bulunmasına rağmen vadesinde ödeme yapılmasıdır. Bu konuda bkz.: Niyazi Cangir, “Beyanname Süresinde Verilmemekle Birlikte, Verginin Vadesinde Ödenmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1996, Y. 17, S. 380, s. 28 vd.

⁶²² Kaneti, s. 254, 255; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 365; Kızılot-Kızılot, s. 180, 189; Mehmet Korkusuz, “Pişmanlık Hükümlerinden Faydalanmanın Şartları”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ocak 1996, Y.17, S. 368, s. 70; 17.10.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı Özelge: “(...) mükelleflerin kanuni süresinde vermedikleri veya kanuni süresinde vermekle birlikte eksik verdikleri beyannamelerini bir dilekçe ekinde vergi dairesine vermeleri ve Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde belirtilen şartları da yerine getirmeleri halinde verilen dilekçede pişmanlık talebinden bahsedilmese dahi, pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerektiği yolundaki Danıştay kararlarındaki görüş Bakanlığımızca da benimsenmiş ve uygulama buna göre yönlendirilmiştir.” (www.gib.gov.tr, 13.03.2010); Maliye Bakanlığı'na ait 15.07.1986 tarihli 3-24466-371-413 Sayılı Özelge ve 06.03.1984 tarihli 1-24466-371-333 Sayılı Özelge (Şükrü Kızılot, **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezarlar**, Ankara: Savaş Yayınları 1989, s. 974, 976); **Danıştay 3. D., E. 1986-302, K. 1986-1498, T. 04.06.1986** (KİBB); **Danıştay 7. D., E. 1989-215, K. 1992-1994, T. 29.05.1992** (KİBB)



bu başvurunun hukuki geçerliliğini etkilememektedir⁶²³. Buna ilişkin olarak bakanlığın verdiği özgelelerde ve Danıştay'ın içtihatlarında benzer görüşlere yer verilmektedir⁶²⁴.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan 371'inci maddesinde, mükelleflerin verecekleri dilekçenin içeriğine ve biçimine ilişkin herhangi bir sınırlama getirilmediğinden, anılan dilekçede, sadece "pişmanlık" ifadesinin kullanılmamış olması, davacının, pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına engel oluşturmaz. Bu bakımdan, davacı Şirketin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı gerekçesine dayalı Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir⁶²⁵.”

“(…) kanunda pişmanlık dilekçesi herhangi bir şekilde bağlanmadığına ve pişmanlık dilekçesinde ‘pişmanlık hükümlerinden’ yararlanmak istenildiğinin açıkça belirtilmesi de şart koşulmadığına göre (...)”⁶²⁶,

Dilekçe metninde açık bir şekilde pişmanlık ve ıslah hükmü dışında başka bir kanun maddesinden yararlanılma isteği belirtilmişse bu durumda dilekçenin, pişmanlık dilekçesi olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkin farklı kararlar mevcuttur. Bir kararda, pişmanlık ve ıslah şartlarının yerine getirildiği tespiti yapılarak başka bir maddeden (VUK m. 376) yararlanmaya ilişkin açık iradenin 371. maddeden yararlanma isteği şeklinde yorumlanamayacağı ifade edilmektedir⁶²⁷. Farklı bir daire kararında ise aksi yönde bir görüş belirtilmektedir⁶²⁸. Kanaatimizce bu konuda kesin bir hüküm vermek yerine vergi dairesinin ya da yargı organının, dilekçede geçen ifadeleri esas alarak bir sonuca varması gerektiğini kabul etmek daha isabetli olacaktır. Başka bir madde numarasının yazılması, kayıtsız şartsız bir red gerekçesi olarak kabul edilirse örneğin, dilekçeye hatalı bir şekilde 371. madde yerine 361. madde yazılması gibi durumlarda mükellefin aleyhinde sonuçlar doğabilecektir.

⁶²³ Kaneti, s. 254-255; Alman vergi hukukunda da dilekçede “kendini ihbar/selbstanzeige” ifadesinin geçmemesi bir red sebebi olarak görülmemektedir. (Tipke-Lang, s. 1112-1113)

⁶²⁴ 15.07.1976 tarihli 3-24466-371/413 sayılı ve 06.03.1984 tarihli 1-24466-371/333 sayılı özgelere (Şükrü Kızılot, **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara: Savaş Yayınları 1987, s. 1433-1434, 1441)

⁶²⁵ **Danıştay 7. D., E. 2002-1688, K. 2003-328, T. 04.02.2003** (LYMP)

⁶²⁶ **Danıştay 4. D., E. 1971-8542, K. 1973- 852, T. 26.02.1973** (Karagözoğlu, s. 753)

⁶²⁷ **Danıştay 3. D., E. 1986-2684, K. 1987-1165, T. 06.05.1987** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 365, dpn. 452.)

⁶²⁸ **Danıştay 4. D., E. 1985-2862, K. 1985-2994, T. 18.11.1985** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 365, dpn. 452.)

Mükellefin pişmanlık dilekçesi vermek yerine düzenlediği beyannamenin herhangi bir yerine pişmanlık ve ıslahtan yararlanma isteğini yazması halinde de bu talep kabul edilmektedir⁶²⁹. Beyannamenin üst tarafına “Pişmanlık Taleplidir” şeklinde bir ifadenin yazılması buna örnek olarak gösterilebilir. Doğru beyannamenin verilmesiyle ve bir şekilde pişmanlığın ifade edilmesiyle hükmün “ıslah” amacı gerçekleşmiş sayılmalıdır. Dilekçe için şekil ya da içerik bakımından bir geçerlik şartının öngörülmemesi de bu düşünceyi desteklemektedir.

Kural olarak yapılması gereken, kanundaki ifadesine uygun olarak mükellefin pişmanlık meramını tam olarak ifade eden bir dilekçenin resmi kayıtlara geçirilmesidir. Yukarıda belirtilen ihtimallerle pişmanlık talebinin geçerli sayılıyor olması, bir müsamahanın somutlaşan örnekleridir. Kuralına uygun hareket edilmesi, görüş farklılıkları sebebiyle gereksiz yere zaman kaybını önleyecektir. Daha da önemlisi mükellef açısından oluşabilecek hak mağduriyetleri gibi birçok zararlı sonucun önüne geçilmiş olacaktır. Bu konuda gelir dairesi başkanlıklarının Internet sitelerinde yayınladıkları dilekçe örneklerinden yararlanılabileceği gibi vergi dairelerindeki ilgili çalışanlardan yardım da istenebilir.

3.2.3. Talebin iletileceği makam

371. maddede “kanuna aykırı hareketlerin ilgili makamlara bildirilmesi” ifadesine yer verilmiş ancak bu makamların neler olduğuna ilişkin herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Mevcut durumda vergi suç ve cezalarının tespit ve takibine ilişkin usullere bakıldığında “ilgili makam” ifadesinden öncelikle maliye bakanlığının ve teşkilatlarının işaret edildiği anlaşılmaktadır. Buna göre gelir dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar, mal müdürlükleri, vergi daireleri, vergi incelemesine yetkili kurullar bu kapsamda yer alır. Anayasal olarak kabul edilen idarenin bütünlüğü ilkesi gereğince kamu yönetiminde faaliyet gösteren birçok kuruluş olsa da aslında bunlar, bir bütünün parçalarıdır (Any. m. 123/I). Bunun da bir sonucu olarak pişmanlığın haber verileceği kurumlar sadece yukarıda belirtilenlerle sınırlı değildir. Valilik, kaymakamlık, belediye başkanlığı ve cumhuriyet savcılığı görevleri gereği bu kapsamda örnek gösterilebilecek diğer kurumlardır⁶³⁰.

⁶²⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

⁶³⁰ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 175; Kızılot-Kızılot, s. 180; Ay-Çakıcı, s. 60.

Uygulamada mükelleflerce pişmanlık taleplerinin çoğunlukla vergi dairelerine yapıldığı görülmektedir. Bu anlamda kanundaki ifadeden dolayı karışıklık yaşandığını söylemek bir iddiadan öteye geçemeyecektir. Ancak dilekçenin, çalışma alanı vergi dışında olan bir idari makama verilmesi halinde, haber verme tarihinin belirlenmesinde sıkıntılar çıkması ihtimali olduğu için mükellefin bu konuya daha dikkatli yaklaşması gerekmektedir⁶³¹.

3.2.4. Talebin zamanlaması

Pişmanlık ve ıslah hükmü yürürlüğe konulduğunda, bu kurumdan yararlanmak için mükelleflere sadece bir yıllık bir süre tanınmaktaydı. Mevcut uygulamada, mükellefin ya da sorumlunun işlediği fiili haber vermesi ve pişmanlık talebinde bulunması, tarh zamanaşımı süresi içinde gerçekleşebilir. Bu süre, ceza hukukundaki diğer etkin pişmanlık hükümleriyle kıyaslandığında oldukça geniş bir zaman dilimini ifade eder. Ceza hukuku kapsamında suç işleyen bir kimsenin, (örneğin bir dolandırıcının ya da hapisten kaçan bir hükümlünün) etkin pişmanlık hükmünden yararlanması için bu kadar geniş bir süre tanınmamıştır. İşlediği fiilin hukuka aykırı bir fiil olduğunu sonradan öğrenen mükellefler açısından bu, iyi bir fırsattır. Pişmanlık ve ıslah kapsamına giren hukuka aykırı bir fiili, kastî olarak işleyenlerin, örneğin bir beyaz yaka suçlusunun da zamanla görüşleri değişebilir, yaptıklarından pişmanlık duyabilir. Sürenin geniş olması bu tür suçlular açısından da fırsat kapısını uzunca bir süre aralık bırakmış olmaktadır⁶³².

Vergi ziyai, beyanname vermede kanuni ve ek süre geçtikten sonra doğduğu için pişmanlık talebinin de bu süreler geçtikten sonra yapılabileceği kabul edilir⁶³³.

Haber verme, resmi kayıtlara geçildiği gün gerçekleşmiş sayılır. Pişmanlık dilekçesinin taahhütlü posta yoluyla vergi dairesine gönderilmesi durumunda, haber verme tarihi olarak postaya verilme tarihi esas alınacaktır (VUK m. 170/I). Dilekçe adi postayla gönderildiği takdirde vergi dairesi kayıtlarına giriş tarihi kabul edilecektir.

Son olarak pişmanlık dilekçelerinin verilmesiyle ilgili zaman bakımından dikkat edilmesi gereken bir ayrıntıya değinmek gerekmektedir. Bilindiği gibi beyanname verilen durumlarda vergi ziyayının doğması kanuni beyan süresinin geçmesine bağlıdır.

⁶³¹ Karakoç, Pişmanlık, s. 50; Başağaç, s. 57; Aksoy, Pişmanlık, s. 49

⁶³² Breyer, s. 133-134.

⁶³³ Mutluer, Genel Vergi Hukuku, s. 317.

Pişmanlık ve ıslahın vergi ziyayı cezasını önleyen bir kurum olmasına bağlı olarak kanuni beyan süreleri geçtikten sonra yapılacak pişmanlık başvurusunun hukuki bir değer ifade edeceği belirtilmelidir. Beyanname verme süreleri geçmeden önce yapılacak pişmanlık talepleri, ortada henüz vergi ziyayı oluşturan bir fiil söz konusu olmadığı için 371. madde gereğince işleme konulmayacaktır⁶³⁴.

3.3.Olumsuz Şartlar

3.3.1. İhbar yapılmamış olmalı

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın temel bir esası, vergi ziyayı oluşturan fiili, ilk olarak mükellef ya da sorumlunun ilgili makama haber vermesidir. Haber vermenin kendiliğinden olmasını engelleyen karinelere biri, mükellefin kanuna aykırı davranışının üçüncü bir şahıs (muhibir) tarafından mükelleften önce ilgili makama haber verilmesidir⁶³⁵. Burada mükellefin ihbarından zaman bakımından daha önce olmak kaydıyla vergi ziyayı sayılan bir durumun yetkili makama haber verilmesi, başka bir ifadeyle mükellefin ele verilmesi söz konusudur. Üçüncü şahsın ihbarıyla beraber mükellefin pişmanlık ve ıslahtan yararlanma yolu kapanmış olur⁶³⁶. İhbar sonrasında mükellefin yapacağı pişmanlık beyanının bir zorunluluktan kaynaklandığı, aksinin ispatı mümkün olmayan kesin bir karine olarak kabul edilmektedir⁶³⁷.

Pişmanlık ve ıslah açısından konunun daha iyi anlaşılması, ihbar hakkında getirilen kanuni düzenlemelerin de bilinmesini gerektirmektedir. Hukukumuzda İhbar düzenlemesini de içine alan dilekçe hakkı asıl olarak anayasada düzenlenmektedir (m.74). Buna göre, vatandaşlar ve (karşılıklılık esasına göre) ülkemizde ikamet eden yabancılar, kendileriyle ya da kamuyla ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM'ye yazıyla başvurma hakkına sahiptir.

⁶³⁴ Özbalcı, s. 869, 873; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 175.

⁶³⁵ Karakoç, Pişmanlık, s. 51; Mutluer, Vergi Ceza, s. 207.

⁶³⁶ **Yargıtay 11. CD., E. 2001-9208, K. 2001-9932, T. 24.10.2001** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 364, dpn. 447.)

⁶³⁷ Karakoç, Pişmanlık, s. 51; Aksoy, Pişmanlık, s. 47; Tosun, s. 101; Mutluer, Vergi Ceza, s. 207; Yeri gelmişken kanuni süresi içinde verilmemiş bir beyanname olan mükellefin, ihbar sebebiyle pişmanlık talebinde bulunması imkânsız hale gelmiş olsa da normalde hesaplanacak vergi ziyayı cezası tutarının yarısını ödemesinin kanunen mümkün olduğunu belirtmeliyiz. Burada hukuken geçerli bir ihbar olsa da bu konuda bir vergi incelemesi başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan önce gecikmeli de olsa beyannamesini vergi dairesine veren mükellefler hakkında kesilecek vergi ziyayı cezası % 50 oranında hesaplanır (VUK m. 344/son).

Vergi hukukunda ihbar kurumunun mevzuattaki dayanağıysa oldukça eski bir kanuna dayanmaktadır⁶³⁸. Burada temel olarak ihbar ve ihbar ikramiyesi düzenlenmektedir. İhbar dilekçelerinin değerlendirilmesinde getirdiği ölçüler açısından önemli görülen bir diğer kanun ise 3071 sayılı Kanun'dur⁶³⁹. Bu kanuna göre, TBMM'ye veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı ve soyadı, imzası, iş veya ikametgâh adresi bulunmak zorundadır (m. 4). Bu özelliklerden birini ya da birden fazlasını taşımayan dilekçeler ile belli bir konuyu ihtiva etmeyen ya da yargı makamlarının görevine giren konuları ilgilendiren dilekçeler incelemeye alınmaz (m. 6).

Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı ihbar hakkındaki uygulamaya genel yazı ve genelgeleriyle yön vermektedir⁶⁴⁰. 24.01.2004 tarihli Başbakanlık Genelgesi'nde, kanundaki şekline uygun olarak ad, soyad ve adres belirtilmeyen, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçelerin cevaplandırılmayacağı açıkça belirtilmektedir⁶⁴¹. Bu genelgede diğer düzenlemelerden farklı olarak, belirtilen olumsuz nitelikleri taşısa da bu türden başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususların ihbar olarak kabul edilerek idarece işlem yapılabileceği belirtilmektedir.

Pişmanlık ve ıslahı engelleyecek bir ihbarın da kanunda sayılan bu zorunlu özellikleri taşıması gerekmektedir. Muhbirin adı, soyadı, imzası, ikametgâhı, yapılan ihbarda belirtilmelidir. Konu şartı da burada dikkate alınmak zorundadır. İhbar konusuyla pişmanlık talebi kapsamındaki konunun birbiriyle ilgili olması, birbiriyle örtüşmesi

⁶³⁸ 26.12.1931 kabul tarihli ve 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyeye Hakkında Kanun" 31.12.1931'de yayımlanmıştır. (R.G., S. 1990)

⁶³⁹ 01.11.1984 kabul tarihli ve 3071 sayılı "Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun", 10.11.1984 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G., Sayı: 18571)

⁶⁴⁰ Bunlar temel olarak şu şekilde sıralanabilir:

11.07.1974 tarihli ve 2480532-1/794 sayılı Maliye Bakanlığı Genel Yazısı,
21.12.1982 tarihli ve 1982/112 sayılı Başbakanlık Genelgesi,
22.11.1990 tarihli ve 1990/1 sayılı Maliye Bakanlığı İhbarlar İç Genelgesi,
19.03.1992 tarihli ve 1992/1 sayılı Maliye Bakanlığı İhbarlar İç Genelgesi,
22.01.1993 tarihli ve 1993/2 sayılı Başbakanlık Genelgesi,
20.01.2000 tarihli ve 2000/1 sayılı Maliye Bakanlığı İhbarlar İç Genelgesi.

⁶⁴¹ 2004/12 sayılı "Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması" hakkındaki Başbakanlık Genelgesi, 24.01.2004 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G., S. 25356)

ihbarın geçerliliğini doğrudan etkilemektedir. İhbar konusuyla pişmanlık beyanında belirtilen konunun birbirinden farklı olması, “*resmi makamın önceden haberinin olmaması*” kuralını karşılamamaktadır. Somut bir örnek vermek gerekirse bir mükellefe ait birden fazla gelir unsuru bulunması halinde bunlardan biri hakkında yapılan ihbar, diğerleri için pişmanlık ve ıslahtan yararlanmayı engellemeyecektir⁶⁴². Ancak uygulamada her konunun doğrudan ilgisini tespit etmek bu kadar kolay olmadığı için başvuruların ciddi bir değerlendirme sürecinden geçirilmesi ayrı bir önem taşımaktadır⁶⁴³.

Bununla ilgili belli bir yıla ilişkin olarak yapılan ihbarlara da değinmek gerekir. Bu türden ihbarlar, her ne kadar belli bir yıla ilişkin olsalar da etkilerini zamanaşımı içine giren diğer yıllar için de gösterir ve pişmanlıktan yararlanma imkânını ortadan kaldırırlar⁶⁴⁴.

Benzer şekilde bir kişinin mükellefi olduğu bir vergi hakkında yapılan ihbar nedeniyle pişmanlıktan yararlanamaması, bundan bağımsız olarak sorumlu sıfatını taşıdığı vergiler hakkında pişmanlık talebinde bulunmasına engel olmamalıdır⁶⁴⁵.

İhbar, “mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce” yapılmalıdır. Tarih kavramı, bir olayın gerçekleştiği gün, ay ve yılı ifade etmek için kullanılmakta olup doktrinde, burada geçen “tarih” kavramının “gün” olarak anlaşılması gereği savunulmaktadır⁶⁴⁶. Bu tespitin yapılması, pişmanlık beyanıyla ihbarın farklı günlerde yapılması halinde bir anlam ifade etmeyebilir. Kural olarak, böyle bir durumda, zaman bakımından önce yapılan işlem diğerini hükümsüz hale getirmektedir. Bazı durumlarda pişmanlık

⁶⁴² Beyannameinde menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ticari kazanç gösteren mükellefin, menkul sermaye iradı yönünden yapılan ihbar, ticari kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı için pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasına engel değildir. Bu konuda bkz.: 19.04.2000 tarihli B.07.0.GEL.0.30./3044-341-370/18033 sayılı Özelge (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 6, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 1304); Ayrıca bkz.: Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, İkinci Baskı, Ankara: Adalet Matbaacılık, 1995, s. 681.

⁶⁴³ Özbalcı, s. 874; 2008 malî yılı içinde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki birimlere toplam **4763** ihbar dilekçesi verilmiştir. Sonuçlandırılan ihbarlar için **135** kişiye toplam **1.187.345** TL ihbar ikramiyesi ödeneği ayrılmıştır. 2009 yılındaysa toplam **5535** dilekçe verilmiş, **127** kişiye yaptıkları ihbar nedeniyle **782.715** TL ödeme yapılmıştır. (**GİB Faaliyet Raporu 2008**, s. 102; **GİB Faaliyet Raporu 2009**, s. 81)

⁶⁴⁴ Özbalcı, s. 874; Necati Durmuş, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi**, Ankara: Olguç Matbaası, 1982, s. 42.

⁶⁴⁵ Kızılot-Kızılot, s. 182.

⁶⁴⁶ Karakoç, Pişmanlık, s. 52; Kızılot-Kızılot, s. 181.

beyanının ve ihbarın aynı günde yapıldığına da rastlanmaktadır. Bu durumda resmi kayıtlarda kayıt saatleri yazıyorsa buna göre değerlendirme yapılmalı, saat tespiti yapmak mümkün olmuyorsa ihbarın daha önce yapıldığı kabul edilmelidir⁶⁴⁷. Mükellef beyanının ve/veya ihbarın posta yoluyla yapılması hallerinde ortada bir adi posta varsa bunun resmi kayıtlara geçtiği tarih, şayet taahhütlü posta varsa bu takdirde postaya verilme tarihi esas alınarak gün tespiti yapılmalıdır⁶⁴⁸. *Karakoç*, burada farklı bir yorum getirerek idarenin ihbarın içeriğine vâkıf olmasının ancak mektubun açılmasıyla mümkün olduğu gerekçesiyle postayla yapılan ihbarlarda ihbar tarihi olarak, postaya verilmiş tarihinin esas alınmasının sağlıklı sonuçlar doğurmayacağını ifade etmektedir⁶⁴⁹.

İhbarın iletileceği merci konusunda kanunda bir sınırlama getirilmemiştir. Muhbirin herhangi resmi bir makama yapacağı ihbar geçerli olacaktır. Bunun temelinde de idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca bütün resmi makamlara yapılan ihbarların eş değerde tutulması fikri yatmaktadır⁶⁵⁰. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi dışındaki resmi makamların, kendilerine ulaşan ihbarları bu vergi dairesine vakit kaybetmeksizin ulaştırmaları gerekir⁶⁵¹.

İhbar yazılı olarak bir dilekçeyle yapılmalıdır. Sözlü olarak yapılan bir ihbar varsa bunun da mutlaka tutanakla tespit edilmesi, ihbarcıya imzalatılarak resmi kayıtlara geçirilmesi şarttır⁶⁵². Resmi kayıtlara geçirilmemiş bir ihbar, pişmanlık talebinin kabulünü engellemez⁶⁵³.

⁶⁴⁷ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 176.

⁶⁴⁸ **Danıştay 4. D., E. 1993-1954, K. 1994-4853, T. 20.10.1994:** "Pişmanlık dilekçesinin taahhütlü olarak postaya verilmesinde dilekçenin vergi dairesi kayıtlarına giriş tarihinin değil taahhütlü olarak postaya verilmiş tarihinin esas alınması gerekir." (Kızılot-Kızılot, s. 181)

⁶⁴⁹ Karakoç, Pişmanlık, s. 52.

⁶⁵⁰ Ay-Çakıcı, s. 61; "herhangi bir resmi makam" ifadesinin belirsiz bir durum oluşturduğu, ihbar konusuyla hiç ilgisi olmayan resmi makama yapılan bir ihbarın geçerli olup olmayacağını netlik taşımayacağı şeklinde dile getirilen görüşleri haklı bulmadığımızı belirtmeliyiz. Dışarıdan bakıldığında her ne kadar pratik bir uygulama olarak görülmesi de idare hukuku kuralları içerisinde düşünüldüğünde bu ifadenin aslında bir belirsizlik değil, kolaylık getiren bir ifade olduğu ortadadır. Bu ihbarların yapıldığı tarih, resmi kayıtlara geçirildiği için zamanın tespiti konusunda bir tereddüt yaşanması da söz konusu olmaz. Kanunkoyucu, müsamaha sınırlarını, mükellef lehine bir düzenlemeyle, oldukça geniş tutmuş, bulunduğu yerde en kolay ulaşabileceği resmi bir makama yapılan başvuruyu dahi hukuken geçerli kabul etmiştir. (Bu görüş için bkz.: İsmail Işık- Selimhan Topaç, Pişmanlık ve İslah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları (1), **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, Y. 14, S. 163, s. 86-87)

⁶⁵¹ Donay, s. 214.

⁶⁵² İhbarı sözlü olarak yapan kişinin gelirler kontrolörü gibi vergi idaresinin bir elemanı olduğunda ihbarın ihbarcıya imzalatılması şartı yerine getirilmeden de tutanak tutulup işleme konulduğuna ilişkin

Muhbirin gerçek ya da tüzel bir kişi olmasının ihbarın hukuki geçerliliği açısından önemi yoktur. Bir Danıştay kararında emniyet müdürlüğüne ait bir yazının⁶⁵⁴, bir genelgeye göre de bankalardan alınan bilgilerin⁶⁵⁵ ihbar niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık mali polis tarafından yapılan arama, ihbar olarak kabul edilmemektedir⁶⁵⁶.

Uygulamada haber almanın kapsamının sadece yapılan ihbarlarla sınırlı kabul edilmediği anlaşılmaktadır. Örneğin, medya kuruluşlarının yayınlarında yer alan haberler de yerine göre kanuni işlemlerin başlatılmasında dikkate alınabilmektedir⁶⁵⁷. Benzer şekilde mükellefe beyanname vermeme nedeninin sorulması, beyana çağrı

örneklere rastlanmaktadır: “Olayda, gelirler kontrolörü tarafından vergi dairesine telefon edilmek suretiyle şifahi bir beyanla ihbarda bulunulduğu, bu hususun beyannamenin postaya verildiği gün saat ...'da vergi dairesince düzenlenen bir tutanakla resmi kayıtlara geçirilmiş olduğu sonucuna varıldığından, yükümlü şirketin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayarak kesilen kusur cezasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.” (Danıştay 9. D., E. 1996-2922, K. 1998-1593, T. 28.04.1998, KİBB)

⁶⁵³ Durmuş, s. 42.

⁶⁵⁴ Danıştay VDDGK, E. 2000-160, K. 2000-297, T. 13.10.2000 (KİBB); Danıştay 11. D., E. 1997-4417, K. 1999-896, T. 02.03.1999: “(...) mali polisin ihbar niteliğindeki yazısını müteakip yükümlü şirketin davalı idareye verdiği dilekçe ile pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olmadığından adına kesilen kaçakçılık cezasının onanması gerekirken, kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.” (KİBB)

⁶⁵⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün çıkardığı, 02.07.1999 tarihli, 1999-4 sıra numaralı ve B.07.0.GEL.030/3044-371-670-027611 sayılı VUK İç Genelgesi'nde, faiz geliri elde ettiği halde bunu beyan etmeyerek ya da eksik/yanlış beyan ederek vergi ziyasına sebep olan mükellefler hakkında bankalardan alınan bilgilerin pişmanlık ve islahtan yararlanmaya engel olacağı hakkındadır. Bu genelgede savunulan görüşe ciddi eleştiriler de yapılmaktadır. Öncelikle böyle bir genelgeyle mükellefin pişmanlık hakkının sınırlandığı belirtilmektedir. Bankaların verdiği listelerin bir ihbar ya da vergi incelemesi sayılamayacağı, burada kanun maddesinde sınırları açıkça belli edilmiş bir kurumun, hazırlanan bir iç genelgeyle yetki aşımında bulunularak yeni bir şartın eklendiği ifade edilmektedir. Bu konuda bkz.: Garip Ayaz-Erdal Sönmez, “Vergi İdaresi'nin Bankalardan Aldığı Bilgiler Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanmayı Engeller mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 1999, Y. 7, S. 81, s. 63; Benzer görüş için bkz.: Mehmet Çankaya, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Haziran 2003, Y. 24, S. 547, s. 55; Şükrü Kızılot, *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, C. 5, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2000, s. 1045; Danıştay 4. D., E. 2000-1590, K. 2001-1284, T. 04.04.2001 (KİBB)

⁶⁵⁶ Danıştay 11. D., E. 1999-2655, K. 1999-5101, T. 15.12.1999: “Vergi mahkemesince, pişmanlık talebinde bulunulmadan önce 17.3.1997 günü satıcı firmalar nezdinde mali polisçe yapılan aramayı takiben yükümlü şirketin işyerine gelinerek fatura asıllarının alınması ve ayrıca şirketin yönetim kurulu başkanının mali polisçe ifadesine başvurulmuş olması nedeniyle yükümlü şirketin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmamasının yerinde olduğu belirtilmişse de, söz konusu olayı vergi incelemesine başlama ve olayın takdir komisyonuna intikali olarak değerlendirmek mümkün olmadığı gibi mali polis tarafından arama yapılmasını ihbar olarak değerlendirmek de mümkün değildir.” (KİBB); Başka bir kararın içeriğinden de mali polisin düzenlediği tutanaktan sonra hazırlanan inceleme yazısının esas alındığı görülmektedir. Bu karar için bkz.: Danıştay 4. D., E. 1999-2851, K. 2000-47, T. 17.01.2000 (KİBB)

⁶⁵⁷ Kızılot-Kızılot, s. 182.

yapılması ve yoklama memurlarının durumu tutanakla tespit etmesi, idarenin konudan haberdar olduğuna bir işaret olarak kabul edilmekte, dolayısıyla ortada hukuken bir ihbar olmasa da tüm bunlar pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel olarak görülmektedir⁶⁵⁸.

Vergi hukukunda ihbar kurumunun varoluşunun temelinde vergi kaybına neden olup da idarenin haberinin olmadığı fiillerin üçüncü kişiler tarafından haber verilmesini temin etmektir. Bu aynı zamanda bir ülkedeki vergi bilincinin düzeyini de göstermesi bakımından önemli bir kurum olarak kabul edilir. Ancak her ihbarda olduğu gibi pişmanlık ve ıslah konusuyla örtüşen bir ihbarın da ne kadar gerçekçi olduğunun ciddiyetle araştırılması gerekmektedir. İhbar kurumunun bireyler tarafından birbirine zarar vermek amacıyla kullanıldığına ilişkin olarak karşılaşılan birçok vaka bu araştırmanın neden daha önemli olduğunu açıkça göstermektedir. İşten çıkarılmanın etkisiyle eski işverenini zor durumda bırakmak amacıyla ilgili işyerinde vergi kaçırıldığı yönünde yapılan asılsız ihbarlar bunun bilinen bir örneğidir⁶⁵⁹. Bu türden ihbarlarla hukuka aykırı bir fiil ya da suç isnadında bulunulması ve dolayısıyla ihbarda hedef alınanların mağdur edilmesi ihtimaline karşılık pişmanlıktan yararlanmaya engel olacak ihbarların bir delile dayandırılması önemli bir gerekliliktir⁶⁶⁰.

⁶⁵⁸ Kızılot-Kızılot, s. 183; **Danıştay 3. D., E. 1986-267, K. 1986-1493, T. 04.06.1986** (Candan, Pişmanlık, s. 39); Beyanname verilmediği yoklama ile saptandıktan sonra pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceğine ilişkin 15.12.1980 tarihli 2161760-7457/84742 Sayılı Özelge özelge için bkz.: Kızılot, 1983, s. 623.

⁶⁵⁹ Musa Kazım Ünver, "Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranılan Şartlar", **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 2005, S. 20.

⁶⁶⁰ Tosun, s. 55; Karakoç, Pişmanlık, s. 54; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 192; Durmuş, s. 42; Ömer Terzioğlu, "İhbar ve Pişmanlığa Dair", **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.10.1953, Y. 9, S. 193, s. 12-13; Mutluer, Vergi Ceza, s. 208; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 89; Meclis tutanakları incelendiğinde, kanunun çıkarılması aşamasında milletvekillerinin de bu konu üzerinde tereddütlerini dile getirdikleri görülmektedir (**TBMM Tutanak Dergisi**, 1.7.1953, Birleşim 99, Oturum 1):

"Âdeta memlekette muhbirliği bir vasıtai maişet telakki eden, muhbirliği vatandaşları ızzar etmek ve kendilerini menfaattar kılmak için bir sanatı mütade haline getiren kimseler türemiştir. Haddi zatında ahlaksızlığın tam kendisi olan muhbirliğin elim neticeleri birçok vatandaşları çok sıkı bir şekilde acı bir hayata sürükler ve onları günlerce düşünceli bir hayat yaşamaya sevkeder ve neticede de hiçbir şey hâsıl olmadığı halde kendilerini diğer vatandaşlar nezdinde kaçakçı olarak, vergi kaçırılan adam olarak müşkül duruma düşürmektedir. (*Saffet Gürol'un beyanatından*, s. 24)"

"Biaenaleyh Heyeti Celileniz ihbarda madde ve delil gösterilmesi şartını koymalıdır. Böyle müphem ihbarlarla mükellefin mağazası kapatılmamalı, evi aranmamalı, defter ve hesaplarına vaziyet edilmemelidir. Bu surette Hazine de ızzar edilmemiş olur. (*Salamon Adato'nun beyanatından*, s. 24)"

Maddenin taslaktaki mevcut haliyle düzeltilerek çıkarılması eleştirileri karşısında komisyon sözcüsü ve maliye bakanı böyle bir değişikliğe gerek olmadığını savunmuşlardır.

3.3.2. Vergi incelemesine başlanılmamış olmalı

Mükellef açısından kendiliğinden haber vermenin gerçekleşmesinde bir diğer şart, pişmanlık dilekçesinin en geç “*mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı (...) günden evvel*” verilmesi ve kayıtlara geçirilmesi gereğidir. Bir vergi incelemesine başlanması, beyana dayanan tüm vergiler açısından pişmanlık ve ıslah talebinde bulunmaya engel teşkil eder⁶⁶¹.

Vergi incelemesine ilişkin bu şart, kendi içinde iki önemli unsuru barındırmaktadır:

Bunlardan ilki, vergi incelemesinin mükellef nezdinde başlatılmış olmasıdır. Ancak vergi incelemesinin ne zaman başlamış kabul edileceği hakkında çok çeşitli görüşler bulunması özellikle pişmanlık ve ıslah kurumunun objektif olarak uygulanması açısından zorluk çıkarabilmektedir⁶⁶². Bu belirsiz durum, yerine göre iyiniyetli mükelleflerin kurumdan yararlanamamasına neden olmaktadır. Diğer taraftan da pişmanlık ve ıslah kurumunu, ceza almamak için kötüniyetle kullanmak isteyen mükelleflere de belirli açılardan fırsatlar sunmaktadır. İncelemenin ne zaman başlatıldığı aynı zamanda vergi idaresi açısından ispat hukuku yönüyle önem taşımaktadır⁶⁶³.

“(…) bu maddenin ihbar meselesiyle hiçbir ilgisi olmamak lazım gelir. Çünkü burada sadece bir mükellefin hüsnüniyet veya suiniyetle bir vergi dönemi zarfında yaptığı hatayı, kendisinin, ertesi senenin sonuna kadar ıslah etmesine imkân sağlamış oluyoruz. İhbardan burada bahsetmekten kastımız: pişmanlığı bildirme müddeti zarfında, o mükellef hakkında herhangi bir ihbar olduğu takdirde, ondan sonra kendisinin müracaatının hükmü olmadığını karara bağlamak arzusudur. (*Geçici komisyon sözcüsü Kamil Kozak'ın beyanatından*, s. 25)”

“İhbar yapanların ihbarları doğru çıkmadığı ahvalde bunların suçu iftira suçunu teşkil eder. Ve Ceza Kanununda maddesi vardır. O zaman sellemehüselâm ihbarlar yapılmayacaktır ve ihbarların mutlaka az çok bir bilgiye dayanması icabettiği meydandadır. (*Fehmi Açıksöz'ün beyanatından*, s. 26)”

“Vergi Usul Kanunu'nun 132 inci maddesi gereğince ihbar tahakkuk etmediği takdirde muhbirin ismi kendilerine verilmektedir, iftira davası açılabilir. (*Maliye Bakanı Hasan Polatkan'ın beyanatından*, s. 28)”

⁶⁶¹ **Danıştay 4. D., E. 1964-3996, K. 1967-768, T. 20.02.1967:** “(…) kendisine nezdinde incelemeye başlandığı yolunda yapılan tebligatı müteakip mükellef tarafından pişmanlık dilekçesi verildiği, bu durumda 213 sayılı kanunun 371 inci maddesi hükümlerinden istifade edilemeyeceği (...)” (Turgay, s. 1049); **Danıştay 7. D., E. 2002-2217, K. 2005-2413, T. 12.10.2005** (KİBB)

⁶⁶² Spofford, s. 36; Fazıl Tekin-Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 169, 170; Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s. 143, 144.

⁶⁶³ Şeker, s. 145.

Danıştay, bir vergi incelemesinin başlamış sayılabilmesi için mükellefe, nezdinde vergi incelemesine başlandığına dair bir yazının tebliğ edilmesi şartını aramaktadır⁶⁶⁴. İşyerinde vergi incelemesinin başladığına dair düzenlenen tutanağın, vergi dairesinde yapılan incelemede ise defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tebliğ tarihi, incelemenin başladığı tarih olarak kabul edilir⁶⁶⁵. Dolayısıyla mükellefin imzasının bulunduğu yazılı bir tespit ya da tebliğ olmadığı halde inceleme elemanının mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine inceleme başlatıldığına ilişkin yazı yazmış olması pişmanlıktan yararlanmaya engel değildir⁶⁶⁶.

Bu konuda yapılacak tespitlerde yardımcı olması açısından 5811 sayılı Kanun'a ait 1 seri Numaralı Genel Tebliğe de bakmak gerekir⁶⁶⁷. Bu tebliğde "5.2. *Kapsama Girmeyen İnceleme ve Tarhiyatlar*" başlığı altında konumuzu ilgilendiren ifadeler yer almaktadır. Tebliğe göre:

"Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir."

⁶⁶⁴ **Danıştay 4. D., E. 1987-298, K. 1990-2477, T. 28.09.1990:** "(...) vergi incelemesinden amacın yükümlünün ödemesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması tespiti ve sağlanması olarak tanımlandığına göre, nezdinde inceleme yapılan yükümlünün öncelikle bundan haberi olması gerektiği, söz konusu inceleme raporunun incelenmesinden; rapor içeriğine göre mükellef nezdinde bir inceleme olmayıp tamamen vergi dairesi servis incelemesi olduğu inceleme yükümlünün kayıtları üzerinde yapılmadığı gibi, söz konusu inceleme yükümlüye de duyurulmamış olup bu nedenle pişmanlık talebinin kabulü gerektiği gerekçesiyle kaldıran Vergi Mahkemesi kararının; yapılan inceleme mükellefiyetle ilgili olup, yükümlüyü ilgilendirdiğinden kesilen kaçakçılık cezasında yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması isteğinin reddine oybirliğiyle karar verildi." (KİBB); **Danıştay 4. D., E. 1985-1552, K. 1986-2309, T. 18.06.1986:** "Vergi incelemesine başlandığının tutanakla tespit edilip mükellefe tebliğ edilmediği hallerde aksi ispatlanmadıkça, mükellef pişmanlık ve ıslah talebiyle beyanname verebilir." (Kızılot-Kızılot, s. 184); Ayrıca bkz.: Candan, Pişmanlık, s. 40; **Danıştay 4. D., E. 1983-2634, K. 1984-1678, T. 17.04.1984** (KİBB)

⁶⁶⁵ Aksoy, Pişmanlık, s. 48; Eroğlu, s. 682.

⁶⁶⁶ Şenyüz, Vergi Ceza, s. 177.

⁶⁶⁷ 13.11.2008 tarihinde kabul edilen 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun", 22.11.2008'de yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 27062); Kanuna dayanarak çıkarılan 1 Seri Nolu Genel Tebliğ ise 06.12.2008'de yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 27076)

İnceleme başlangıcında tutanak düzenlenmesi hakkındaki bu boşluk 01.01.2011 tarihi itibarıyla doldurulmuş gözükmektedir⁶⁶⁸. Bundan böyle kanunen vergi incelemesine başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanmak zorundadır. Tutanağın bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılarak verilmesi ve diğer iki örneğin ise bağlı olunan birimle ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

Burada vergi dairesinin iki servisi arasında yoklama fişinin teati edilmesi ya da işyerinde yoklama tutanağıyla bazı konuların saptanması hallerinin, vergi incelemesi başlangıcı sayılamayacağı belirtilmelidir. Zaten vergi incelemesi yapabilecek kişilerin kimler olduğu kanunda açıkça sayıldığı için bunlar dışındaki bir görevlinin yapacağı işlemin de vergi incelemesi başlangıcı olarak sayılmasına imkân yoktur⁶⁶⁹. Ayrıca bir vergi inceleme elemanına, inceleme görevi verilmesine ilişkin yazı tebliğ edilmesi gibi bakanlık içinde mükellef hakkında inceleme yapılmasına ilişkin birimler arasında yapılan yazışmalar da inceleme başlangıcı olarak kabul edilemez⁶⁷⁰.

İkinci unsur da mükellef nezdinde yapılacak incelemenin, kapsamı ve türü açısından bir sınırlamanın olmamasıdır. Kanunda geçen “*herhangi bir vergi incelemesi*” ibaresi buna işaret etmektedir. Bu incelemenin, mükellef açısından tam ya da kısmi inceleme veya karşıt inceleme olmasının pişmanlık beyanına olan olumsuz etkisinde bir ayırım gözetilmemiştir⁶⁷¹. Burada bir parantez açarak inceleme elemanlarının, mükelleflerin

⁶⁶⁸ 23.07.2010 kabul tarihli 6009 sayılı Kanun, 01.08.2010 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 27659)

⁶⁶⁹ **Danıştay 3. D., E. 1986-768, K. 1986-2537, T. 10.12.1986** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 366); **Danıştay 4. D., E. 1984-3090, K. 1986-1337, T. 31.03.1986**: “Maddenin açık hükmünden anlaşılacağı üzere yükümlü nezdinde incelemeye başlanmış olması pişmanlıktan yararlanmayı engelleyen bir durumdur. Bu nedenle olayda, incelemeye başlanmış olup olmadığının saptanması önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde incelemeye kimlerin yetkili olduğu tadadi olarak sayılmış (...) yetki konusunu düzenleyen bu maddede sayılanlar dışındaki memurların hiçbir şekilde inceleme yetkilerinin bulunmadığı ve herhangi bir şekilde yetkilerini aşarak inceleme yapmaları halinde kamu hukuku kuralları karşısında bunun bir yetki gaspı sayılacağı ve dolayısıyla hukuken geçersiz olacağı açıktır (...) yoklama memurlarının inceleme yetkilerinin bulunmaması ve bu nedenle yoklama fişlerinin incelemeye başlandığını gösteren bir belge niteliğini taşıması yönünden yükümlü kurumun pişmanlık talebinin kabulüne mani olacak yasal bir engel bulunmamaktadır.” (KİBB); Vergi dairesince yapılan yoklamada beyanname verilmediğinin ortaya çıkarılmasının pişmanlık talebine engel olarak kabul edildiği özelgelere de rastlanmaktadır. (Kızılot, Pişmanlık, s. 8, dpn. 12.)

⁶⁷⁰ Ömer Kaya, “Vergi İncelemesi ve Takdire Sevkedilme İşlemlerinin Pişmanlık Müessesesine Etkisi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Ağustos 1998, S. 278, s. 26; Tekin-Çelikkaya, s. 170

⁶⁷¹ Karakoç, Pişmanlık, s. 55; Mutluer, Vergi Ceza, s. 208; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 89; Kızılot-Kızılot, s. 184; Özbacı, s. 875; Vergi incelemesinin türleri hakkında detaylı bilgi için bkz.: Şeker, s. 121 vd.; Tekin-Çelikkaya, s. 116 vd.; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi incelemesi**, Ankara: Kalite Matbaası 1979, s. 12 vd.

tümü üzerinde başlattığı genel incelemelerin, mükellef nezdinde başlatılan bir vergi incelemesinin aksine pişmanlık ve ıslah talebini engellemediğini belirtmeliyiz⁶⁷². Yine bir mükellef hakkında inceleme başlatılması onunla ticari ilişki içine girmiş diğer mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasına engel olarak görülmemelidir⁶⁷³. Bir ticari şirket hakkında başlatılan vergi incelemesinin ardından bu şirketin ortağı olan bir kimsenin (kendi özel hesaplarında bir inceleme başlamamış olması kaydıyla) yaptığı pişmanlık talebi de kabul edilmelidir⁶⁷⁴.

Vergi incelemesinin, vergi denetim araçları arasında yoklama ve bilgi toplama ile kıyaslandığında çok daha kapsamlı olduğu, aramaya kıyaslandığında ise daha kolay kullanılabilen bir denetim aracı olduğu anlaşılmaktadır. Daha önemli sayılabilecek bir özelliği ise matrah büyüklüğünün ve ödenmesi gereken vergi miktarının doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesine yönelik bir araç olmasıdır. Bir başka ifadeyle burada, üzerinden vergi alınan gerçek mali gücün saptanması esas alınmaktadır⁶⁷⁵. İncelemelerin yapısal özellikleri de göz önünde tutulduğunda, ihbarla ilgili olarak belirtilen konuların aynı olması şartının burada geçerli olmayacağı aşikârdır. Vergi incelemesinin konusu, pişmanlık beyanında belirtilen konuyu kapsamak zorunda değildir.

Mükellef nezdinde vergi incelemesinin başlatılmış olması, mükellefin yapacağı pişmanlık ve ıslah taleplerini bir vergi ayırımı yapılmaksızın engeller. Vergi incelemesinde tespit edilmemiş bir vergi ziyayı hakkında inceleme bittikten sonra pişmanlık beyanında bulunulması halindeyse bunun kabulüne ilişkin bir engel bulunmamaktadır⁶⁷⁶. Mükellefin bir vergi incelemesi geçirdiği göz önünde tutulursa bu yolu kapatmanın bir anlamı da olmaz kanaatindeyiz. Vergi incelemesinde ortaya çıkarılmamış vergi ziyayı oluşturan bir fiilin bundan sonraki süreçte bir daha

⁶⁷² Kızılot-Kızılot, s. 185.

⁶⁷³ **Danıştay 4. D., E. 1960-3152, K. 1963-3036, T. 26.10.1963:** "Alıcı şahıs nezdinde incelemeye başlanılmış olması, satıcının bu hükme uygun şekilde yaptığı pişmanlık talebinin reddini gerektirmez" (Berkem ve Diğerleri, s. 599)

⁶⁷⁴ **Danıştay 4. D., E. 1954-3298, K. 1955-433, T. 31.01.1955:** "Hadisede, mükellefin kendi hesaplarının tetkikine başlanılmadan önce pişmanlık dilekçesi verilmiş olduğuna nazaran ortağı bulunduğu şirketin hesaplarının o tarihte tetkik edilmiş bulunması, (...) pişmanlık hükmünün tatbikine mani değildir." (Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1958, s. 763-764)

⁶⁷⁵ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, S. 261, s. 88.

⁶⁷⁶ Karakoç, Pişmanlık, s. 59; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 193; Mutluer, Vergi Ceza, s. 209

denetlenme ve tespit edilme ihtimalinin oldukça zayıf olduğu düşünülürse mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmemesi için bir sebep de görünmemektedir⁶⁷⁷. Vergi incelemesi sonrasında pişmanlık talebinde bulunan bir mükellefin, bu kurumdan yararlanırken kötünietli olabileceğine ilişkin şüpheler de ister istemez asgari düzeyde kalmaktadır. Karakoç'a göre, inceleme esnasında bulunamayan bir matrah farkını beyan eden bir mükellefin iyiniyetli olduğu evleviyetle kabul edilmelidir⁶⁷⁸. Böyle bir beyanın gönüllü olarak yapıldığının kabul edilmesi gereği dahi ifade edilmektedir⁶⁷⁹.

Tüm ifade edilenlerden ortaya çıkan hükmü tek cümleyle ifade etmek gerekirse, bir mükellef için pişmanlık ve ıslahtan yararlanma imkânının yalnızca vergi incelemesinin devam ettiği süreyle sınırlı olarak askıya alındığını söyleyebiliriz.

Mükellefe zaman dilimi olarak vergi incelemesi başlayana kadar pişmanlıktan yararlanma hakkı tanındığı için bu incelemenin başladığı tarihin belirlenmesi de ayrı bir öneme sahiptir. İnceleme, kural olarak mükellefin işyerinde, istisnai hallerdeyse vergi dairesinde yapılır. İşyerinde inceleme tutanağının düzenlendiği tarih, dairede yapılan incelemedeyse, defter ve belgelerin talep edilmesine ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarih incelemenin başladığı tarih olarak kabul edilir⁶⁸⁰. Kural olarak, inceleme elemanının kimliğini mükellefe göstererek bir inceleme yapılacağını ve konusunu belirtmesiyle vergi incelemesi başlamış olur. Vergi Usul Kanunu'ndaki ilgili maddenin eski halinde inceleme başlangıcında tutanak tutulması hakkında bir zorunluluk getirilmediği halde ispat hukuku bakımından vergi incelemesi başlatıldığına ve teslim alınan defter ve belgelere dair tutanak hazırlanması gerektiği zaten ifade edilmekteydi⁶⁸¹. Keyfi uygulamalara neden olan bu durumun kanuni bir zorunluluk olarak düzenlenmesiyle uygulamadaki sıkıntıların büyük oranda aşılacağı düşünülmektedir.

⁶⁷⁷ Hoffmann, s. 301.

⁶⁷⁸ Karakoç, Pişmanlık, s. 59; Tosun, s. 103-104; Mutluer, Vergi Ceza, s. 209

⁶⁷⁹ Angelini, s. 199.

⁶⁸⁰ Karakoç, Pişmanlık, s. 59 ve dipnot 37deki karar; Kaneti, 255; Aksoy, Vergi Yargısı, s. 89; **Danıştay 4. D., E. 1962-2556, K. 1967-1292, T. 14.03.1967**: "(...) incelenmek üzere defter ve vesikalarının talep edilmesi üzerine, mükellefin pişmanlık dilekçesine rapten beyannamesini verdiği, bu sebeple hakkında pişmanlık hükümleri uygulanmasına imkân görülmediği gerekçesiyle tasdik edilen Temyiz Komisyonu kararı doğrudur." (Turgay, s. 1050)

⁶⁸¹ Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s. 105.

Vergi incelemesi yapılacağıın daha önceden öğrenilmesi suretiyle pişmanlık ve ıslah kurumunun kötü niyetle kullanılması mümkün gözükmeğdir. Uygulamada genel olarak, inceleme yapılacağıın idare tarafından mükelleflere önceden bildirildiğı dikkate alınırsa⁶⁸² vergi idaresinin pişmanlık ve ıslahın kötüye kullanılması yolunu da bizzat açtığıını düşünöbiliriz. Bu sebeple inceleme zamanının önceden bildirilmesine yönelik teamüller kaldırılmalıdır. Diğör yandan, bu türden haksız kullanımları ve muhtemel uyuşmazlıkları önlemek adına vergi incelemesinin başladığıını belirten tutanak örneğinin bir an önce ilgili vergi dairesine bildirilmesi oldukça önem arz etmektedir⁶⁸³.

Vergi incelemesinin pişmanlık ve ıslaha engel olmasına karşılık pişmanlık ve ıslahın, bir vergi incelemesine engel olamayacağıına dikkat çekmek gerekir. Pişmanlıkla verilen beyannamelerin gerçeğre uygunluğunun vergi incelemesi yoluyla denetlenmesi mümkündür. Bu türden denetimlerin, kurumun, kötüye kullanılmasını önlemede ciddi bir katkı sağladığı düşünölmektedir.

Vergi incelemesi esnasında pişmanlık talebiyle beyanname verilemese de bu durum, kanuni süresinden sonra bir beyanname ya da ek beyanname verilmesine engel bir nitelik taşımamaktadır. Bir başka ifadeyle vergi incelemesi devam ederken inceleme konusu kapsamında ya da farklı bir konuda incelenen dönemler için vergi beyannamesi verilebilir⁶⁸⁴. Bu beyannameler hakkında usulüne uygun şekilde re'sen tarh işlemi yapılır (VUK m. 30/4).

Bu noktada yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından yapılan incelemelerin de bir vergi incelemesi olup olmadığı akla gelebilir. Ancak kanun açık bir şekilde vergi incelemesi yapma yetkisi olan kimseleri saymıştır (VUK m. 135). Bunların arasında YMM yoktur. Dolayısıyla YMM tarafından yapılan incelemelerin de Vergi Usul Kanunu açısından vergi incelemesi sayılmasına imkân yoktur. Bu tür incelemelerin başlatılması, bir pişmanlık talebinin hukuken geçersiz hale gelmesine gerekçe olamaz. Ancak pişmanlık talebinin, bu incelemeler sonucunda düzenlenecek raporlar, vergi dairesine teslim edilmeden önce veya vergi dairesi kayıtlarına girmeden önce

⁶⁸² Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s. 103.

⁶⁸³ Turgay, s. 1041; Kızılot-Kızılot, s. 185; Korkusuz, s. 71; Osman Saraç, "Vergi İncelemesi (1)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Şubat 2005, S. 434, s. 114.

⁶⁸⁴ Halil İ. Özdemir, "Vergi İncelemesi Esnasında İncelenen Konu ile İlgili Olarak Beyanname Verilebilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2005, Y.13, S. 150, s. 100 vd.

yapılmalıdır. Vergi dairesi kayıtlarına girdiği gün itibariyle rapor, ihbar niteliği kazanmaktadır. Bu konuda görüş bildiren birçok özelge bulunmaktadır⁶⁸⁵.

3.3.3. Takdir komisyonuna gidilmemiş olmalı

Takdir komisyonları, belirli durumlarda vergi idaresince yapılan matrah tespitine yardım eden komisyonlardır. Vergi dairesinin, re'sen vergi tarh etmesi gereken hallerde matrahın belirlenmesinde bir yöntem de matrahın takdir komisyonunca belirlenmesidir. Bu anlamda pişmanlık talebine konu olan olayın, vergi dairesi tarafından takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, haber vermenin kendiliğinden olduğuna ilişkin bir başka karine olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin takdir komisyonuna sevk edildiği tarih, takdire ilişkin olarak düzenlenen sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçirildiği tarih olarak kabul edilir. Dolayısıyla bu tarihten sonra yapılacak pişmanlık talepleri kabul edilmeyecektir⁶⁸⁶. Pişmanlık talebi ve takdire sevk işleminin aynı gün gerçekleşmesi halinde mükellef lehine bir tercihte bulunularak pişmanlık talebi kabul edilmektedir⁶⁸⁷. Bu türden bir talebin kabul edilmesinde, mükelleflerin, vergi dairesindeki önceki kayıtlarına bakılarak örneğin, kanuni beyan süresine ne kadar riayet ettiklerine göre bir karara varılması savunulmaktadır⁶⁸⁸. İdarenin mükellef lehinde bir tercihte bulunduğu uygulama örneği de bulunmaktadır. Sevk işleminin ve pişmanlık talebinin, yükümlülüğü yerine getirme süresinin bittiği günün hemen sonrasındaki güne (örneğin, yıllık gelir vergisi beyannamesi için mart ayının 26. gününe, kurumlar vergisi beyannamesi için nisan ayının 26. gününe) denk gelmesi halinde takdire sevk işlemi için düzenlenen evrak, doğrudan işlemde kaldırılmaktadır⁶⁸⁹.

Vergi incelemesiyle takdir komisyonuna sevk işlemlerinin kapsam bakımından pişmanlık taleplerine etkilerinde bir farklılık mevcuttur. Buna göre, vergi

⁶⁸⁵ Ay-Çakıcı, (II), s. 52-53.

⁶⁸⁶ **Danıştay 4. D., E. 1983-2972, K. 1984-3805, T. 23.10.1984:** "Olayda mükellefin, uyumsuzluk konusu döneme ilişkin beyannamesini vermediği, yoklama tutanağı ile saptanmış ve dönem kazancının takdiri için de dosya, Takdir Komisyonu'na sevk edilmiştir. Mükellef, pişmanlık dilekçesini bu tarihten sonra verdiği için, pişmanlık hükümlerinden yararlanmasının mümkün olmadığına oybirliğiyle karar verildi." (KİBB); **Danıştay 3. D., E. 1986-897, K. 1987-2238, T. 13.10.1987** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 367, dpn. 458); **Danıştay 4. D., E. 1996-456, K. 1997-648, T. 10.12.1996** ve **Danıştay 4. D., E. 1996-3294, K. 1997-2973, T. 08.10.1997** (Kızılot-Kızılot, s. 186)

⁶⁸⁷ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 193

⁶⁸⁸ İsmail Işık- Selimhan Topaç, Pişmanlık ve Islah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları (II), **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2006, Y. 14, S. 164, s. 74; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 193, dpn. 75.

⁶⁸⁹ Kızılot-Kızılot, s. 186-187, 207-208.

incelemelerinin, beyana tabi olan tüm vergiler yönünden pişmanlık talebini engelleyici özelliği, takdire sevk işlemi bakımından sınırlanmıştır. Takdir komisyonuna sevk, sadece takdire başvuru vergi türü yönünden pişmanlık talebinin yapılmasını önlemektedir⁶⁹⁰. Hatta kanunda, ‘olayın’ takdir komisyonuna sevk edilmesinden bahsedildiği gerekçesiyle sevk edilmeyen konular hakkında pişmanlıktan yararlanılabileceği belirtilmektedir⁶⁹¹. *Karakoç*, bu görüşten ayrılarak böyle bir farklılığın olmadığını, takdire sevk işlemi sonrasında yapılacak pişmanlık talebi yönünden “kendiliğinden olma” şartının gerçekleşmediğini belirtmektedir⁶⁹². Yazara göre, bu tür durumlarda pişmanlık talebi, vergi incelemesinde olduğu gibi tüm vergiler için önlenmektedir⁶⁹³.

3.3.4. Kaçakçılık fiilleri tespit edilmemiş olmalı

Vergi kaçakçılığı fiillerinin tespiti, vergi ziyayı oluşturan fiillere uygulanan pişmanlık ve ıslah usulünden farklı olarak bir vergi incelemesinin başlamasıyla, takdir komisyonuna sevk işlemiyle ya da bir ihbar yapılmasıyla sınırlandırılmamıştır. Hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma bağlanan bu suçların kural olarak somut bir tespite dayanması gerekir. Vergi kaçakçılığı fiillerinin ortaya çıkarılmasında bir vergi incelemesi esnasında tespit yapılması ya da ihbarın varlığı gibi çeşitli yollar vardır. Bu tespit bir vergi incelemesinde yapılabileceği gibi bir yoklama fişi veya tutanağı ile ya da başka bir şekilde yapılabilir⁶⁹⁴. Kaçakçılık fiillerinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanmada özellikle vergi incelemeleri açısından biraz daha esnek zaman dilimi var gibi görünse de bu durum tespitinin yapılma anının da belirsizliğini arttırdığı için mükellefin bu kapsamda pişmanlıktan yararlanmada daha fazla titiz davranması gerekmektedir.

Pişmanlık talebinin, kaçakçılığın tespit edildiği günden önce yapılması şarttır. Aynı günün tarihini taşıyan pişmanlık talebi ve kaçakçılık tespiti varsa bu durumda haber vermenin kendiliğinden olduğu kabul edilemez⁶⁹⁵.

⁶⁹⁰ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 90; Özbacı, s. 875.

⁶⁹¹ Başağaç, s. 60; Bu konuda en bilinen örnek Antalya Valiliği’ne gönderilen 18.04.2000 tarihli 30/3044-341-37 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğü özelgesidir. (Ay-Çakıcı, s. 63)

⁶⁹² Karakoç, Pişmanlık, s. 60.

⁶⁹³ Karakoç, Pişmanlık, s. 60.

⁶⁹⁴ Karakoç, Pişmanlık, s. 61; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 367.

⁶⁹⁵ Karakoç, Pişmanlık, s. 61; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 367;

3.4.Olumlu Şartlar

Bir mükellefin ya da sorumlunun pişmanlık talebinde bulunması, aslında 371. maddeden yararlanmada pişmanlığın dışa yansımaları ifade eder. Bundan sonraki “ıslah” aşamasında ise mükelleften iki (olumlu) şartı yerine getirmesi beklenir: Bunların ilki, beyanname vermek, ikincisi ise ödemesi gereken vergi miktarını ve hesaplanması gerekiyorsa pişmanlık zammını kendisine tanınan süre içinde ödemektir. Kanunda belirtilen bu görevlerin yerine getirilmesiyle beraber mükellefin kendisini ıslah ettiği kabul edilir⁶⁹⁶.

3.4.1. Beyanname verilmesi

VUK m. 371 hükmünün 3. ve 4. fıkralarında, pişmanlık talebinde bulunan mükellefin, talebi doğrultusunda yapması gerekenler açıkça düzenlenmiştir. Buna göre,

- hiç vermediği bir beyanname varsa bunu vermesi,
- daha önceden verdiği eksik bir beyanname varsa bundaki eksiklikleri tamamlaması,
- yanlış verdiği bir beyanname varsa bundaki yanlışlıkları düzeltmesi gerekmektedir.

Daha önceden yanlış ya da eksik de olsa ödenmiş bir vergi borcu varsa bu tutar, pişmanlık beyannamesinde gösterilen matraha göre hesaplanacak vergiden mahsup edilmek zorundadır. Böylelikle vergi dairesi, mahsup işleminden kalan miktarı tahsil yoluna gider.

Beyannamelerin verilmesine ilişkin genel kurallar burada da geçerlidir. Bunlar elden teslim edilebileceği gibi postayla da gönderilebilir. Adi postayla göndermeden farklı olarak taahhütlü postayla gönderilen beyannamelerin vergi dairesine ulaşma tarihi değil postaya verilme tarihleri esas alınır (VUK m. 170). Kural bu şekilde olmakla birlikte uygulamada, mükellefler, genel olarak beyannamelerini pişmanlık talebiyle birlikte vermeyi tercih ettikleri için bu konularda bir anlaşmazlığın çıktığını söylemek oldukça zordur.

⁶⁹⁶ Tosun, s. 104; Kızılot, Pişmanlık, s. 9.

Pişmanlık dilekçesinden ayrı olarak süresi içinde beyanname vermenin bir kural olduğuna yukarda değinilmişti. Buna göre sadece beyanname verilmesi, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma sonucunu doğurmamaktadır. Mükellefin pişmanlık dilekçesi vermek yerine hazırladığı beyannamenin herhangi bir yerine pişmanlık ve ıslahtan yararlanma isteğini belirten bir ifade yazması halinde de, bu talebin kabul edilmesi gerektiği tekrar ifade edilmelidir⁶⁹⁷.

Kanun, pişmanlık talebinde bulunan mükellefe, ilgili beyannameyi vergi dairesine vermesi için haber verme tarihinden itibaren on beş günlük bir süre tanımıştır. Mükelleflerin ve sorumluların yararlanması için tanınan bu süre hukuki niteliğine göre müsamaha sürelerine örnek gösterilebilir. Bu süre zarfında pişmanlık talebinde bulunan kişinin gerekenleri yapmaması halinde 371. maddeden yararlanma hakkı düşmektedir⁶⁹⁸.

Bu müsamaha süresinin başlangıcıyla ilgili olarak kanun tekniğine aykırı bir durum göze çarpmaktadır. Madde metninde iki yerde geçen “*haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde*” ibaresiyle sürelerin hesaplanmasına ilişkin olarak VUK m. 18’de getirilen “*süre, gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz*” şeklindeki genel hüküm arasında bir tutarsızlık bulunmaktadır. Doğru olan ve uygulamada da kabul edilen haliyle bu on beş günlük süre, genel hükme uygun olarak haber verme dilekçesinin verilmesini izleyen günden itibaren başlatılmalıdır⁶⁹⁹. Bu doğrultuda verilmiş birçok Danıştay kararı bulunmaktadır⁷⁰⁰. Kanunkoyucunun, 2008’de ilgili madde metninde yaptığı son değişiklikte de bu konuyu gözden kaçırmış olması ve konu hakkında bir düzeltme yapmaması, üzerinde durulması gereken ciddi bir eleştiri konusudur.

⁶⁹⁷ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

⁶⁹⁸ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: AÜHF Yayınları, 1975, s. 31.

⁶⁹⁹ Çağan, Süreler, s. 165; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 367; Başağaç, s. 62; Korkusuz, s. 74; Eroğlu, s. 683.

⁷⁰⁰ **Danıştay 4. D., E. 1979-2343, K. 1980-2, T. 10.01.1980**: “(...) vergi yasalarında yazılı sürelerin ne şekilde hesaplanacağını hükme bağlayan Vergi Usul Yasası’nın 18. maddesinin 1. fıkrasında süre, gün olarak tayin edilmiş ise başladığı günün hesaba katılmayacağını açıkladığı, bu nedenle 371/5. maddede belirtilen 15 günün hesabında haber verme dilekçesinin verildiği günün göz önünde tutulmaması gerektiği, bu durumda 24.4.1973 tarihinde verilen beyanname üzerinden hesaplanan verginin 9.5.1973 gününde ödenmesi yasaya uygun olduğundan, yükümlünün pişmanlık müessesesinden faydalandırılması gerektiği (...)” (KİBB); **Danıştay 4. D., E. 1966-123, K. 1966-2781, T. 04.06.1966** (Karagözoğlu, s. 761)

3.4.2. Vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesi

Haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergi tutarlarının, pişmanlık beyannamesi verme süresi içinde yani haber verme tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme süresi geçmiş olan vergiler için ayrıca kanunda ek bir ödemenin yapılması öngörülmektedir. Buna göre vergi tutarı üzerinden ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zam hesaplanır ve bunun da aynı süre içinde ödenmesi gerekir (VUK m. 371/5). Bu zam uygulamada “pişmanlık zammı” olarak adlandırılmaktadır. Varlığı, vergi aslının ödenmesindeki gecikmeye, dolayısıyla vergi aslının varlığına bağlıdır⁷⁰¹. Sürelerinde ödeme imkânı hala geçmeyen vergiler için pişmanlık zammı hesaplanmaz. Başka bir ihtimale göre, vergi, kanuni süresinde ödenir fakat beyanname kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilirse bu takdirde de pişmanlık zammı hesaplanmaz⁷⁰². Benzer şekilde pişmanlık talebinde bulunulan bir vergi aslına tecil işlemi uygulanması halinde de pişmanlık zammı uygulanamayacaktır⁷⁰³.

3.4.2.1. Pişmanlık zammı

Pişmanlık zammı, Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinde yer almamakla beraber 1953'te yapılan kanun değişikliğiyle (aylık %2 şeklinde) maddeye eklenmiştir⁷⁰⁴. Bu zammın, ekonomik şartlar karşısında güncelliğini koruyabilmesi amacıyla 1985'te yapılan değişiklikle, ödemenin geciktiği her ay için 6183 sayılı Kanun'un (AATUHK) 51. maddesinde kabul edilen gecikme zammı oranına bağlanması kabul edilmiştir⁷⁰⁵. Böylelikle yıllık %24 şeklinde uygulanan pişmanlık zammının, piyasa faiz haddinin altında kalarak mükelleflerin bu yolu ucuz bir finansman aracı olarak kullanmaları önlenmiştir. Eski haliyle uygulama, vergisini zamanında ödeyen mükellefler

⁷⁰¹ Danıştay 4. D., E. 1968-1428, K. 1970-1345, T. 16.03.1970 (Karagözoğlu, s. 758)

⁷⁰² Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

⁷⁰³ Danıştay 7. D., E. 1989-388, K. 1990-292, T. 14.02.1990 (KİBB); Danıştay 9. D., E. 1995-587, K. 1995-3044, T. 15.11.1995 (KİBB); Danıştay 9. D., E. 1999-2274, K. 2000-3109, T. 31.10.2000 (LYMP)

⁷⁰⁴ Pişmanlık ve ıslah hükmünün ilk halinde öngörülmeleyen aylık %2 oranındaki pişmanlık zammı, yürürlüğe girdiği tarihten sonra çok defalar eleştiri konusu yapılmıştır. Burada özellikle tenkit edilen konu, belirlenen oranın, pişmanlık hükmünün getiriliş amacıyla bağdaşmayacak şekilde yüksek olduğudur. Bu düzenlemenin yapıldığı döneme yakın bir zamanda getirilen eleştirilere örnek olması açısından bkz.: Enver Soyman, “Pişmanlık ve Islah”, *Vergi ve Resimler Dergisi*, 01.08.1954, Y. 9, S. 213, s. 11.

⁷⁰⁵ Daha ayrıntılı bilgi için pişmanlık ve ıslah kurumunun tarihsel gelişiminin anlatıldığı kısma bakınız.

bakımından mali anlamda zararlı sonuçlar doğurmaktaydı⁷⁰⁶. Günümüzde halen gecikme zammına bağlı olarak hesaplanmaya devam etmektedir.

Gecikme zammı, miktar itibariyle kesinleşmiş yani tahsil aşamasına gelmiş ancak zamanında ödenmemiş olan vergi borçlarına uygulanmaktadır. Bir başka ifadeyle zam, kanuni ödeme süresinin son günü olan vade tarihini izleyen günden itibaren yapılacak vergi ödemeleri için hesaplanmaktadır.

Kanunda % 4 olarak belirlenen gecikme zammı oranının, Bakanlar kurulu tarafından, aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı, % 10'una kadar indirilmesi mümkündür. Gecikme zammı oranını ve gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, bu oranı aylar itibariyle farklı olarak belirlemeye ve zammı bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hesaplatmaya karar vermek de kurulun yetkisindedir (AATUHK m. 51/4).

⁷⁰⁶ Aksoy, Pişmanlık, s. 52.

Uzun yıllar % 2 olarak uygulanan pişmanlık zammı, 01.01.1986'dan itibaren aşağıdaki tabloda gösterilen oranlarda uygulanmaya devam etmektedir:

Tablo 4: Pişmanlık Zammı Oranları

31/12/1985 tarihine kadar	Her ay için % 2
01/01/1986 tarihinde itibaren	1. ay için % 10, takip eden 5 ay için aylık % 7, diğer aylar için aylık % 5
01/06/1988 - 31/12/1988 tarihleri arasında	İlk 3 ay için % 10, takip eden 3 ay için aylık % 8, diğer aylar için aylık % 6
01/01/1989 - 31/12/1989 tarihleri arasında	İlk 4 ay için aylık % 10, diğer aylar için aylık % 7
01/01/1990 - 29/12/1993 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 7
30/12/1993 - 07/03/1994 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 9
08/03/1994 - 30/08/1995 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 12
31/08/1995 - 31/01/1996 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 10
01/02/1996 - 08/07/1998 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 15
09/07/1998 - 19/01/2000 tarihleri arasında	Tüm aylar için aylık % 12
20/01/2000 - 01/12/2000 tarihleri arasında	Her ay için % 6
02/12/2000 - 28/03/2001 tarihleri arasında	Her ay için % 5
29/03/2001 - 30/01/2002 tarihleri arasında	Her ay için % 10
31/01/2002 - 11/11/2003 tarihleri arasında	Her ay için % 7
12/11/2003 - 01/01/2004 tarihleri arasında	Her ay için % 4
02/01/2004 - 01/03/2005 tarihleri arasında	Her ay için % 4
02/03/2005 - 20/04/2006 tarihleri arasında	Her ay için % 3
21/04/2006 - 18/11/2009 tarihleri arasında	Her ay için % 2,5
19/11/2009 - 18/10/2010 tarihleri arasında	Her ay için % 1,95
19/10/2010 tarihinden itibaren	Her ay için % 1,40

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>

3.4.2.2.Hukuki niteliği

Pişmanlık ve ıslah kurumuna pişmanlık zammının eklenmesiyle ilgili meclisteki kanun değişikliği çalışmalarında birçok tartışma yaşanmıştır. Görüşmelerde söz alan komisyon sözcüsünün ifadelerinden anlaşıldığı kadarıyla bu zam, mükellefin aynı duruma bir daha düşmemesini ihtar eden bir ceza olarak düşünülmüştür. Başka konuşmalarda bunun ceza olmayıp ceza faydası olan bir faiz düzenlemesi olduğundan ve 371. maddede cezanın kaldırılıyor görünüp başka bir adla yeniden ceza getirildiğinden, buna bağlanan %2 oranın ise kanuni faiz oranını dahi aştığından bahsedilmiştir⁷⁰⁷. Tartışmalarda tarafların kullandığı tabirler genel olarak değerlendirildiğinde pişmanlık zammının hukuki niteliği hakkında ortak nokta olarak ceza kavramı üzerinde yoğunlaşıldığı görülmektedir.

⁷⁰⁷ Bu konuda bkz.: **TBMM Tutanak Dergisi**, 1.7.1953, Birleşim 99, Oturum 1.

Danıştay içtihatlarında pişmanlık zammının hukuki niteliğine yönelik olarak yapılan değerlendirmelerde bunun bir vergi cezası⁷⁰⁸ ya da gecikme zammı olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir⁷⁰⁹.

Pişmanlık zammının bir gecikme zammı ya da ceza olduğu görüşlerinin yanında, ayrıca, geç ödenen vergiler için yürütülen bir faiz niteliğinde olduğu savunulmaktadır⁷¹⁰. Burada hiç verilmemiş bir beyanname ya da eksik/yanlış verilmiş bir beyanname dolayısıyla tümüyle/kısmen tahakkuk etmemiş vergiler olduğundan hareket edersek pişmanlık zammının gecikme zammından çok gecikme faizine benzediğini söyleyebiliriz. Bilindiği üzere gecikme faizi, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergiler için uygulanmaktadır⁷¹¹.

Arslan, pişmanlık zammını icazetle verilmiş kredinin faizi şeklinde ifade etmektedir. Bu anlamda kanuni süresinden sonra ödenen vergi, vergi idaresince mükellefe verilen bir kredi olarak kabul edilirse pişmanlık zammı bu kredinin faizi olarak görülebilir. Bu kredinin kullanımına baştan izni olmayan idare, sonradan bunun kullanımını hukuka uygun hale getirdiği için de burada bir icazet söz konusudur⁷¹².

Kaneti'ye göre, bu zam bir ceza ya da gecikme cezası olmayıp pişmanlık kurumuna özgü bir ek ödeme niteliğindedir⁷¹³.

Sonsuzoğlu'na göre, hukuki niteliği itibariyle faiz niteliğinde olan pişmanlık zammı, cezai müeyyide olmayıp devlet hazinesinin tahsilâtı geç yapmış olması sebebiyle uğradığı zararı telafi eden ek bir mali yükümlülüktür.⁷¹⁴

⁷⁰⁸ **Danıştay 4. D., E. 1969-6535, K. 1970-5303, T. 22.10.1970** (Karagözoğlu, s. 757); Veysi Seviğ, "Pişmanlık Zammı giderleştirilebilir mi?", **Dünya Gazetesi**, 02.10.2006

⁷⁰⁹ Işık-Topaç, Koşullar (II), s. 75, dpn. 10; **Danıştay 4. D., E. 1970-3122, K. 1971-3122, T. 30.11.1971**: "Burada pişmanlık hükümlerinden yararlanmak isteyen ödevlinin vergi aslına bağlı olarak ödemekle yükümlü bulunduğu % 2 nisbetindeki zammın bir ceza veya gecikme zammı olarak nitelendirilmemesi gerekir. Zira, yasakoyucunun madde sözünde ceza deyimini veya gecikme zammı deyimini kullanmaktan özellikle kaçındığı görülmektedir." (Karagözoğlu, s. 759)

⁷¹⁰ Hızlı, s. 82; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 195; Bumin Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt", **Dünya Gazetesi**, 31.10.2002; Yerlikaya, s. 52, 54; Biyan, s. 37; "Vergi Cezalarından Kurtulma veya Bunların Hafifletilmesi", **Maliye Bülteni**, 22.04.1961, S. 499, s. 3.

⁷¹¹ Öncel-Çağan-Kumrulu, s. 127.

⁷¹² Erdoğan Arslan, "Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2006, S. 302, s. 14

⁷¹³ Kaneti, s. 257.

3.4.2.3.Hesaplanması

Öncelikle belirtmek gerekirse haber verilen fakat ödeme süresi geçmemiş olan vergiler için pişmanlık zammı hesaplanması mümkün değildir⁷¹⁵. Bu vergilerin, cezadan muaf tutularak vadesinde ödenmesi beklenir.

Önceden ödenmesi gereken vergi, geçici vergi şeklinde ödenmişse ve bu tutar vergi borcunu aşıyorsa bu takdirde ödeme süresinin geçtiğinden söz edilemeyecektir⁷¹⁶.

Kesinti (tevkifat) yapılmak suretiyle daha önceden ödenmiş vergiler varsa mükellef bunları da zamanında ödemiş sayılır. Dolayısıyla pişmanlık beyannamesindeki bilgilere göre tarh edilecek vergi miktarı üzerinden kesinti yapılmış vergilerin mahsup edilmesi gerekir. Bu durum hesaplanacak pişmanlık zammı miktarında da oransal olarak azalmaya sebep olur⁷¹⁷.

Pişmanlık zammı, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplandığından ilk olarak bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmalıdır. Bilindiği üzere vergiler, kanunlarında belirtilen ödeme süreleri içinde ödenir. Ödemenin normal olarak yapılabileceği son gün, aynı zamanda vade tarihidir. İşte pişmanlık zammının hesabında başlangıç tarihi olarak, vergilerin vade tarihleri esas alınmaktadır (AATUHK m. 37).

Her ay kavramı, “30 gün” ve kesirler de “30 günden az olan süreler” olarak kabul edilmektedir. Bu uygulamanın temeli, 169 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’ne dayanmaktadır. Genel tebliğin yürürlüğe girdiği 01.01.1986 öncesindeki uygulamada bu ibarelerin nasıl anlaşılması gerektiği konusunda Danıştay ve Maliye Bakanlığı farklı görüş belirtmekteydi. Bakanlık, bu konuda temel düzenleme olarak 83 Seri No’lu VUK Genel Tebliğini esas alarak burada geçen ‘ay’ ifadesini takvimdeki oniki aydan her biri şeklinde kabul etmekteydi. Danıştay ise yerleşik içtihadı haline getirdiği kararlarında

⁷¹⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2001, s. 97-98.

⁷¹⁵ 03.07.1997 tarihli B.07.0.GEL.0.50/5029-98/27681 sayılı Özelge, taksitle ödenmesi mümkün olan vergilerde, vadesi gelen ve gelmeyen taksitlerin pişmanlık zammı karşısındaki durumu hakkındadır: “mükelleflerle kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerde pişmanlık zammının, sadece ödeme süresi geçmiş olan taksitlere uygulanması gerekmektedir.” (www.gib.gov.tr, 13.03.2010)

⁷¹⁶ **Danıştay 3. D., E. 1991-903, K. 1992-1039, T. 11.03.1992** (Demirkol, s. 1251)

⁷¹⁷ Kızılot-Kızılot, s. 207; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 183.

VUK m. 18/2 hükmünü esas alarak ısrarla ay olarak otuzar günlük sürelerin anlaşılması gerektiğini belirtmekteydi⁷¹⁸.

Bakanlık, adı geçen 169 numaralı genel tebliğle Danıştay'ın içtihadına uygun hareket ederek konuya ilişkin görüş ayrılığına son vermiştir.

Pişmanlık zammı, verginin vadesiyle haber verme tarihi arasında kalan süre üzerinden hesaplanır⁷¹⁹. Örneğin, vadesi 09.04.2010 tarihini gösteren 1000 TL tutarında bir verginin 09.07.2010 tarihinde pişmanlıkla haber verildiğini varsayarsak bu tarihler arasındaki toplam süre, pişmanlık zammının hesabında da esas kabul edilecektir. Haber verme ile ödeme tarihi arasındaki süreyse bu hesaba dâhil edilmez. Başka bir ifadeyle bu zammın hesaplanmasında tahakkuk fişinin düzenlenme tarihine bakılmaz, aslolan haber verme tarihidir⁷²⁰. Buna göre, 19.07.2010 tarihinde ödemenin yapılmış olması halinde geçen bu on gün için ayrıca zam hesaplaması yapılmayacak, sadece hesaplanan üç aylık pişmanlık zammı (3 x % 1,95) ile birlikte mükellef toplam 1.058,50 TL ödeyecektir. Pişmanlık zammının ödeme tarihine kadar hesaplanması gerektiğine ilişkin olarak da görüş belirtilmektedir⁷²¹. Bu görüş temel olarak 169 numaralı VUK Genel Tebliği'ni esas almaktadır⁷²².

⁷¹⁸ **Danıştay 4. D., E. 1971-6080, K. 1972-3347:** "(...) 20 Mayıs 1970 tarihinde ödenmesi lazım geldiği halde ancak bir aylık gecikme ile 20 Haziran 1970 gününde ödenmiş bulunan vergi için % 2 tutarında zam tahakkuk ettirilmesi gerekirken % 4 oranında zam istenmesinde ve bu tahakkukun Temyiz Komisyonunca da onanması yoluna gidilmesinde isabet görülmemiştir." (Şamiloğlu, s. 288); **Danıştay 4. D., E.1971-6786, K. 1972-6589, T. 16.11.1972** (Karagözoğlu, s. 755); **Danıştay 4. D., E.1980-3345, K. 1982-52, T. 15.01.1982** (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara: Vergi Yayınları, 1983, s. 618)

⁷¹⁹ 19.04.2001 tarihli B.07.4.DEF.0.34.18/VUK-371-6577 sayılı Özelge, mahsup süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen geçici vergi beyannamelerinde pişmanlık zammının hesaplanması hakkındadır: "(...) kanuni süreleri içinde verilmeyen geçici vergi beyannamelerinin bu vergilerin mahsup süresi geçtikten sonra pişmanlık talebiyle verilmesi halinde bu beyannamelere istinaden tahakkuk edecek vergilerin aranılmaması, pişmanlık zammının ise bu verginin ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden mahsup tarihine kadar geçen süre esas alınarak hesaplanması icap etmektedir." (www.ivdb.gov.tr, 13.03.2010)

⁷²⁰ Danıştay kararlarında da pişmanlık zammının onbeş günlük beyan verme ve ödeme süresi içinde hesaplanmayacağına ilişkin ifadeler rastlanmaktadır: "(...) bu durumda, pişmanlık zammının haber verme tarihine kadar gecikilen süre için uygulanacağı, 15 günlük sürenin mükellefin iyi niyetine karşılık tanınmış özel bir ödeme süresi olduğu bu süre için pişmanlık zammı hesaplanmasının söz konusu olamayacağı, (...)" (**Danıştay 9. D., E. 1992-2694, K. 1993-127, T. 20.01.1993**, KİBB)

⁷²¹ Özbacı, s. 880; Sonsuzoğlu, s. 100; Mehmet Ali Kaya, "Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Ay Kesirleri İçin Zammın Günlük mü Yoksa Aylık mı Hesaplanacağı", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2005, Y. 13, S. 154, s. 79; Göktuğ Göktaş, "Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Vade ve Ödeme Tarihi Arasındaki İlişki", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2005, Y. 13, S. 152, s. 74

⁷²² Gerçekten de bu tebliğde gösterilen örnek hesaplamalar bu esasa göre yapılmaktadır.

Hesaplanan pişmanlık zammı, vergilerle birlikte tahakkuk fişinde gösterilir. Tahakkuk fişinde pişmanlık zammı tutarının gösterilmediği ya da idare tarafından yanlış hesaplandığı durumlar olabilir. Bu kapsamda mükellefin zam hesabında yanlışlık yapması halinde idarenin müsamahalı davranarak pişmanlık başvurusunu geçersiz saymak yerine hesaplanacak doğru miktarın ödenmesi için mükellefe fırsat tanınması beklenir. İdarenin yanlış hesap yapması halindeyse ödeme konusundaki müsamaha, adeta bir zarurete dönüşmektedir⁷²³. Diğer bir ihtimale göre de hesaplanan tutarın tahakkukuna ilişkin mükellefe bildirimde bulunulmadığı için mükellefin pişmanlık zammını ödememiş olması, bu konuda mükellefin bir kusur ya da ihmali bulunmadığından, 371. maddeden yararlanmaya engel teşkil etmez⁷²⁴.

Pişmanlık zammının hesabında ayı aşan kesirler de ay olarak kabul edilmektedir⁷²⁵. Gecikme faizi ve gecikme zammında ayı aşan kesirlerin gün gün hesaplanması usulüne geçilmesine rağmen pişmanlık zammında uygulama değişikliğine gidilmemiştir. Mevcut haliyle ayı aşan ilk günde yapılan bir pişmanlık talebiyle son günde yapılan bir talep, pişmanlık zammı hesabında eşit seviyede tutulmaktadır. Bu konuda gösterilen fakat bizim katılmadığımız gerekçeye göre, pişmanlık zammı sadece oran bakımından gecikme zammına bağlanmıştır⁷²⁶. Bu nedenle gecikme zammının hesabına ilişkin esasların burada kıyasla uygulanması mümkün değildir. Bu yönde bir uygulamaya devam edilmesi pişmanlık kurumunun mükellefi teşvik eden yönüyle pek uyumsuzdur. Mükellefin lehine bir yorumla pişmanlık zammında da ayı aşan kesirler, hakkaniyete uygun şekilde gün olarak hesap edilmelidir. Böyle bir uygulamaya geçmek için kanun değişikliğinin ya da Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı bir genel tebliğin yeterli olacağı ifade edilmektedir⁷²⁷.

⁷²³ Kızılot-Kızılot, s. 195.

⁷²⁴ **Danıştay 3. D., E. 1987-2319, K. 1988-3136, T. 28.12.1988** (KİBB)

⁷²⁵ **Danıştay 4. D., E. 1982-2795, K. 1983-3619, T. 11.05.1983**: "Olayda, 20.2.1982 gününde verilmesi gereken beyannameler 23.3.31982 gününde verildiğinden, gecikme ikinci ayın içinde kesilmiştir. Yasa'nın yukarıda sözü geçen hükmü ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, ayrı ayrı %2 oranında pişmanlık zammı alınması öngördüğünden yükümlüden fazla tahsil edilmiş pişmanlık zammından söz edilemez." (KİBB)

⁷²⁶ 08.03.2005 tarihli B.07.0.GEL.0.30./3044-371-749/11230 sayılı Özelge: "(...) pişmanlık zammının günlük hesaplanmasına imkân bulunmamakta, pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi için bir aylık pişmanlık zammı hesaplanıp tahsili yolunda yapılan işlemde de kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır." (www.gib.gov.tr, 11.03.2010)

⁷²⁷ Kaya, Pişmanlık Zammı, s. 79.

3.4.2.4.Ödemenin yapılması

Pişmanlık talebiyle haber verilen vergi ve pişmanlık zammı, vergi borcunun normal ödeme usulüne tabidir. Mükellef haber verme tarihini izleyen günden başlayarak on beş gün içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine ya da başka bir vergi dairesine doğrudan ödeme yapabilir. Makbuz karşılığında yapılan doğrudan ödemenin dışında kanunda kabul edilen diğer ödeme şekillerinin de burada geçerli olması gerekir. Bilindiği üzere bu ödeme şekilleri 6183 sayılı Kanunda düzenlenmektedir. Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı bankalar aracılığıyla, kredi kartıyla ya da çizgili çek kullanmak suretiyle yapılan ödemeler bunlara örnek olarak gösterilebilir (AATUHK m. 41)⁷²⁸. Bu süre içinde yapılacak mahsup talebi de ödeme yerine geçer⁷²⁹. Mükellefin pişmanlık talebi bulunduğu tarihte vadesi gelmeyen vergi taksitleri varsa pişmanlıktan yararlanmak bunların kanuni vadesinden önce ödenmesini gerektirmez⁷³⁰. Zor durum nedeniyle pişmanlık talebi sonrasında tahakkuk ettirilen vergi miktarının taksitlendirilmesi 371. maddeden yararlanmaya engel değildir⁷³¹. Mükellefin vadesinden önce ödeme yapması nedeniyle pişmanlık zammı da etkilenmiş olabilir. Pişmanlık zammının fazla hesaplanması halinde düzeltme hükümlerine göre normal tutarına getirilmesi gerekir⁷³².

Kanun maddesinin on beş günün başlamasına ilişkin açık hükmüne rağmen Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarda bu sürenin başlangıcının bağlandığı işlem açısından farklılıklar dikkat çekmektedir. Kanunda çok net olarak ifade edildiği üzere pişmanlıkla ilgili on beş günlük ödeme süresinin başlangıcında haber verme tarihi esas alınır. Bir

⁷²⁸ Pişmanlık talebiyle verilen beyanname karşılığında hesaplanan verginin ve gecikme zammının çekle ödenmesi halinde çekin karşılığının olup olmadığının araştırılması gereği hakkında bkz: **Danıştay 4. D., E. 1974-32, K. 1974-3650, T. 22.10.1974** (Şamiloğlu, s. 388)

⁷²⁹ **Danıştay 4. D., E. 1968-4802, K. 1970-3775, T. 24.06.1970** (Karagözoğlu, s. 757); **Danıştay 4. D., E. 1987-223, K. 1989-1447, T. 23.03.1989** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 369, dpn. 465)

⁷³⁰ **Ufuk**, s. 104; **Danıştay 4. D., E. 1997-3625, K. 1998-3589, T. 13.10.1998**: "1995 yılına ait dağıtılmayan menkul sermaye iradiyle ilgili muhtasar beyannameyi süresinde verip 1. taksitini ödeyen, 2 ve 3. taksitlere ilişkin beyannameyi ödeme süresinden önce pişmanlık talebiyle veren davacı adına pişmanlık talebi kabul edilmeyerek salınan gelir (stopaj) vergisi ile hesaplanan fon payı nedeniyle kusur cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; menkul sermaye iradına ilişkin 1. taksitin yasal süresinde tahakkuku yaptırılarak ödendiği, 2. ve 3. taksitlere ait muhtasar beyanname tahakkuk ve ödeme süresi gelmeden pişmanlık talebiyle 31.05.1996 tarihinde verilmesine rağmen bu talebin idarece yerinde görülmediği ve ceza ile ilgili ihbarnamenin davacı kuruma 03.06.1996 tarihinde tebliğ edildiği, ödeme vadeleri gelmemiş bir vergiden dolayı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde öngörülen vergi ziyanından söz edilemeyeceği gerekçesiyle kusur cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir." Davacı kurumun gelir (stopaj) vergisinin sadece 1/3'ünü tahakkuk ettirdiğini ileri sürerek kararın bozulmasını talep eden vergi dairesi müdürlüğünün istemi reddedilmiştir. (KİBB)

⁷³¹ Kaneti, s. 257

⁷³² Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 48.

başka ifadeyle haber verilen vergi ve varsa gecikme zammının ödeme süresinin başlaması için tahakkuk fişinin düzenlenmiş olması şart değildir. Buna karşılık çeşitli Danıştay kararlarında on beş günlük ödeme süresinin başlangıcı olarak beyannamenin verildiği tarihin, tahakkuk fişinin düzenlendiği ya da ilgiliye tebliğ edildiği tarihin esas alındığı görülmektedir⁷³³.

“(…) beyan üzerinden alınan vergiler için vergi dairesi müdürlüğünce tahakkuk fişi kesilerek mükelleflere, sorumlulara ve beyannameyi tevdi edenlere verilmesinin zorunlu olduğu (...) mükellefe 15 gün içinde tahakkuk fişinin verilmemesi veya gönderilmemesi halinde, mükellefe kusur yüklenemeyeceği, esasen tahakkuk etmemiş bir verginin ödenmesi de söz konusu olamayacağından (...) % 2 zammın 15 günlük ödeme süresinin vergi dairesi müdürlüğünün bu hususla ilgili tahakkuk fişi tanzim ederek ilgiliye vermesi veya göndermesi tarihinden başlayacağı (...)”⁷³⁴,

On beş günlük sürenin başlangıç tarihinin kanunda yazılı olandan farklı olarak yorumlanması ve bu şekilde bir uygulamanın kabul edilmesi, hem kanuni düzenlemeye aykırılık taşır hem de on beş günlük ödeme süresini uzatmak isteyen mükelleflere kapı aralamış olur⁷³⁵. Bu düşünce bir Danıştay kararının azlık oyunda gayet anlaşılır ve detaylı bir şekilde açıklanmaktadır⁷³⁶:

“Dava konusu uyuşmazlıkta mükellefler, şubat, mart ve nisan 1985 dönemine ilişkin muhtasar beyannamelerini kanuni ve ek süreyi geçirerek 19.8.1985 günlü pişmanlık dilekçeyle vermişler (bu dilekçe 21.8.1985 gününde vergi dairesine intikal etmiştir.)”

⁷³³ **Danıştay 3. D., E. 1987-2319, K. 1988-3136, T. 28.12.1988:** “Pişmanlık dilekçesi ile beyanname verilmesi durumunda, 15 günlük ödeme süresinin, tahakkuk fişinin düzenlenerek ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlaması gerektiğinden (...)” (Kızılot-Kızılot, s. 195); **Danıştay 4. D., E. 1970-3962, K. 1971-2923, T. 12.04.1971** ve **Danıştay 4. D., E. 1971-7120, K. 1972-7201, T. 05.12.1972** (Mutluer, Vergi Ceza, s. 210, dpn. 43; Taner Gelegen-O. Nuri Karabağ-Samet Tamer, **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1974, s. 518); Ayrıca bkz.: Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 368, 369, dpn. 463, 464.

⁷³⁴ **Danıştay 4. D., E. 1971-7120, K. 1972-7201, T. 05.12.1972** (Karagözoğlu, s. 754); Benzer yönde başka kararlar için bkz.: **Danıştay 4. D., E. 1970-3962, K. 1971-2923, T. 12.04.1971** (Karagözoğlu, s. 760); **Danıştay 4. D., E. 1971-4109, K. 1972-2779, T. 21.04.1972** (Şamiloğlu, s. 276)

⁷³⁵ Aslında geçmişte verilen “Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu” kararlarında dahi bu yönde görüşler ifade edilmekteyken Danıştay’ın böyle bir yoruma nasıl ulaştığını anlamakta zorlandığımızı belirtmeliyiz: “Pişmanlık talebine müsteniden cezanın sükûtu, talebin kanunda belirtilen şartlara uygun yapılmış olmasına ve vergi ile gecikme zammının talep tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmiş bulunmasına bağlıdır.” 04.09.1957 tarihli ve 1957-453 nolu Karar (Berkem ve Diğerleri, s. 597)

⁷³⁶ **Danıştay 3. D., E. 1986-2687, K. 1987-837, T. 26.03.1987** (KİBB)

ancak pişmanlık zammını 6.9.1985 gününde ödemeleri nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayarak haklarında kaçakçılık cezası kesilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmeleri için mükelleflerin uymaları gereken şartlar teker teker sayılmış olup, anılan maddelerin gerek olay sırasında ve gerek halen yürürlükte bulunan 5. bendinde; mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin gecikme zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesinin gerektiği hükme bağlanmıştır. Maddedeki açık hüküm karşısında, haber verilen vergi ve buna ait pişmanlık zammının ödenmesi için tahakkuk fişinin düzenlenmiş olması şart değildir. Başka bir ifadeyle, 15 günlük ödeme süresi tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten değil, mükellefçe haber verme tarihinden itibaren işlemeye başlar.

371.maddeye göre, ancak hiç verilmemiş beyannamenin verilmesi veya eksik beyanın tamamlanması için mükellefe, haber verme tarihinden itibaren 15 günlük süre verilir.

Olayda, mükellefler tarafından 19.8.1985 gününde pişmanlık dilekçesi verildiği halde, Vergi Usul Kanununun 371. maddesinin 5. bendinde öngörülen 15 günlük süre içinde pişmanlık zammı ödenmediği ihtilafsız bulunduğu göre, bu nedenle pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmamalarında ve haklarında kaçakçılık cezası kesilmesinde isabetsizlik yoktur. Ayrıca, Vergi Dairesi Müdürlüğüne düzenlenen tahakkuk fişinde vadenin 20.9.1985 olarak gösterilmiş bulunması da bu yasal durumu değiştirmez.

Açıklanan nedenlerle; haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tahakkuk fişinin gönderilmemesi sebebiyle mükellefe kusur yüklenemeyeceği ve esasen tahakkuk etmemiş bir verginin de ödenmesinin söz konusu olamayacağı, 15 günlük ödeme süresinin; bu hususa ilişkin tahakkuk fişinin ilgisine gönderilmesi tarihinden itibaren başlayacağı gerekçesiyle kaçakçılık cezasının terkinine ilişkin temyize konu Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmediğinden; söz konusu karar bozularak; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin (2) bendi uyarınca davanın reddi gerekeceği yolu ile karara katılmıyoruz.”

4. PİŞMANLIK ve ISLAH BAŞVURUSUNU İZLEYEN SÜREÇLER

4.1. Pişmanlık ve İslah Talebi Üzerine Vergi Dairesinde Yapılan İşlemler

Kanuni süresinden sonra pişmanlık talebiyle verilen beyannameler hakkında ilk olarak ön kontrol işlemleri yapılır. Mükellefin pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmasına engel bir durumun olup olmadığı değerlendirme masasına sorulur. Pişmanlıktan yararlanmaya engel bir durum tespit edilmezse vergi ve hesaplanan pişmanlık zammı için tahakkuk fişi düzenlenir. Haber verme tarihini izleyen günden itibaren hesaplanan on beş günlük sürenin son günü de tahakkuk fişine vade tarihi olarak yazılır. Pişmanlık talebinin kabulüyle birlikte beyanname ve tahakkuk fişi diğer tarh işlemleri masasına ulaştırılır⁷³⁷. Süresinde verilmeyen bir beyannamenin pişmanlık talebiyle verilmesi halinde bu beyannamede gösterilen matraha vergi düşmesi kaydıyla ayrıca re'sen takdir yoluna gidilmemektedir. Kanuni bir temeli olmamakla birlikte vergi idaresinin bu şekilde bir uygulama yapması bir müsamaha örneği olarak kabul edilmektedir⁷³⁸.

Beyannamede zarar beyan edilmesi gibi 371. madde hükmünün uygulanmasına engel bir sebep tespit edilmesi halindeyse beyanname, kanuni süresinden sonra verilen bir beyanname olarak işleme alınır. Hakkında tahakkuk fişi düzenlenerek diğer tarh işlemleri masasına teslim edilir⁷³⁹.

Kanuni süresinde verilen beyannamelere ek olarak pişmanlık talebiyle verilen beyannameler de benzer usule göre değerlendirilir. Bunlar hakkında ek tahakkuk fişi düzenlenir⁷⁴⁰.

Pişmanlık talebi karşısında vergi dairesinin bu talebi kabul edip etmeme noktasında bir idari takdir yetkisinin bulunmadığı burada tekrarlanmalıdır. Vergi dairesinde yapılan değerlendirmede, pişmanlık ve ıslah için aranan şartlar titizlikle incelendikten sonra olumsuz bir durum tespit edilmediği sürece mükellefin bu kurumdan yararlandırılması gerekir. Örneğin, tüm şartların varlığına rağmen dilekçede “pişmanlık” ifadesinin geçmediği gerekçesiyle ya da mükellefin hal ve tavırlarıyla gerçekten pişman olmuş gibi bir izlenim bırakmadığı gerekçesiyle yapılan başvuru reddedilemez. Aksi şekilde

⁷³⁷ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

⁷³⁸ Özbalcı, s. 871.

⁷³⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

⁷⁴⁰ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5.

düşünüldüğünde de gerekli şartları taşımayan bir pişmanlık başvurusu vergi dairesince hukuka aykırı bir şekilde geçerli sayılamaz. Buna da mükellefin emlak vergisi borcuna ilişkin olarak vereceği pişmanlık talebini örnek gösterebiliriz. Bu durumda da kanunun açık ifadesine muhalif bir şekilde mükellefin kurumdan yararlandırılması yönünde bir karar verilemez. Tüm bu ifadelerden anlaşılacağı üzere konuyla ilgili vergi dairesine verilen görev, şartların varlığını tespit etmekten ve bunların varlığı halinde mükellefi kurumdan yararlandırmaktan öteye geçmemektedir. Nitekim mükellefin ya da sorumlunun iyiniyetli olmadığına ilişkin kuvvetli emareler olduğu halde, pişmanlık ve ıslahtan yararlandırılması yönünde verilen yargı kararlarına da rastlanmaktadır⁷⁴¹.

Mükellef veya sorumlu, 371. maddede belirlenen tüm şartları yerine getirdiği halde pişmanlıktan yararlandırılmıyorsa ortada çıkan uyuşmazlığın yargı yoluyla çözülmesinden başka bir seçenek kalmamaktadır⁷⁴².

Pişmanlık talebinin kabul edilmesine ve mükellefin bu şartları kanunda belirtildiği şekilde yerine getirmesine rağmen vergi idaresinin sonradan 371. madde şartlarının sağlanmadığını gerekçe göstererek dava açması mümkün değildir⁷⁴³. Böyle bir yola girilmesi, pişmanlık ve ıslah kurumunun güvenilirliğine zarar vermekten başka bir sonuç doğurmayacaktır.

Pişmanlık talebinin reddedilmesi halindeyse bu durumun gerekçesiyle beraber yazılı olarak mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Ortada mükellefin verdiği bir beyanname varsa bu işleme konulur. Hukuken geçerli sayılan bu beyanname, kanuni süresinden sonra verilmiş bir beyanname gibi muamele görür. Pişmanlık talebinin bir vergi incelemesi başlamadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yapıldığı tespit edilmişse

⁷⁴¹ Vergi dairesi tarafından "(...) yükümlünün süresinde beyanname vermemeyi tevkif ettikleri vergileri kullandıktan sonra pişmanlıkta bulunmayı bir yılı aşkın bir zamandan beri devamlı her ay yaptığını, yükümlünün aynı mevzuda iki defa itirazda bulunduğunu, bunu tekrarlamadaki gayelerinin tevkif ettikleri vergileri kullanmak ve zaman kazanmak olduğundan bahisle kaçakçılık cezasının aynen tasdikini istemekte ise yükümlünün kanunun kendisine verdiği bir hak olan pişmanlıktan faydalanmakta olduğu, yükümlünün bu haktan faydalanmayı alışkanlık haline getirdiği vergi dairesince bilindiğine göre yükümlünün pişmanlık hükümlerinden faydalanmasına fırsat verilmemesi için gerekli yasal işlemlerin yapılabileceği" belirtilmesine rağmen İtiraz Komisyonu'nun bu iddiaları dikkate almayan kararı, Danıştay tarafından da hukuka aykırı görülmemiştir. (Danıştay 3. D., E. 1984-1012, K. 1984-3133, T. 20.11.1984, KİBB); Bu yönde başka bir karar için bkz.: Danıştay 4. D., E. 1993-539, K. 1994-4923, T. 25.10.1994 (KİBB)

⁷⁴² Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara: Yetkin Yayınları 2007, s. 32.

⁷⁴³ Danıştay 7. D., E. 2000-2938, K. 2001-2994, T. 20.09.2001 (Donay, s. 213)

bu takdirde beyan edilen bilgilere göre tahakkuk işlemi gerçekleştirilir. Ayrıca takdire sevk işlemi yapılmaz. Bunlar hakkında ‐I. derece II kat‐ usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının % 50’si karşılaştırılarak miktar itibarıyla daha fazla olanı kesilir.

Pişmanlık talepli beyannamenin, incelemeye ya da takdire sevk işleminden sonra verildiği tespit edilmişse daha önce kesilen usulsüzlük cezası varsa bu ceza, vergi ziyayı cezasıyla karşılaştırılır. Vergi ziyayı cezasının fazla olması halinde vergi ziyayı cezası kesilir. Önceden kesilmiş olan usulsüzlük cezası düzeltme fişiyile terkin edilir. Ayrıca takdire ya da incelemeye sevk sonucunda tespit edilen matrahın ya da verginin beyan edilenden fazla çıkması durumunda bu fark üzerinden bir verginin salınması ve ceza kesilmesi gerekir.

Beyanname pişmanlıkla verilmiş olmasına rağmen zarar beyan edilmiş ya da mahsup ve indirim gibi bir sebeple ödenecek vergi gösterilmemiş olabilir. Bu şekilde yapılan pişmanlık talepleri kabul edilmemekte ve bu beyannamelere ‐I. derece II kat‐ usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Beynamede matraha ilişkin bilgiler gösterilmemişse ya da re’sen takdiri gerektiren bir sebebin varlığı tespit edilmişse aynı şekilde ‐I. derece II kat‐ usulsüzlük cezası kesilir.

Pişmanlık talebiyle verilen ek beyanname niteliğindeki beyannamelerde usulsüzlük cezası kesilemez⁷⁴⁴. Ancak kanuni sürede ödenmekle beraber ilgili beyanname kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmişse bu takdirde ‐I. derece I kat‐ usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir⁷⁴⁵.

Pişmanlık ve ıslaktan yararlanmaya engel olan hallerin ortaya çıkmasında en önemli sebebinin mükellefin kurumdan nasıl yararlanabileceğine ilişkin bilgi noksanlığı olduğu kanaatindeyiz. Bu bilgi noksanlığının alt başlıkları olarak mevzuatta değişiklik yapılması, vergi idaresinin uygulamada belli konularda görüş değiştirmesi, mükellefin

⁷⁴⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 14.09.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.28./2855-112-926/11230 sayılı Özelgesi: ‐Kanuni süresinde beyanname verilmesinden sonra, gerek ek olarak gerekse pişmanlıkla verilen beyannamelere usulsüzlük cezası kesilmez.‐(Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 350, dpn. 335)

⁷⁴⁵ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 87.

bir danışmanlık hizmeti almaması nedeniyle usule ilişkin konularda hatalar yapması gibi örneklerin gösterilmesi mümkündür⁷⁴⁶.

4.2. Pişmanlık ve İslah Talebinin Reddinde Yargı Yolunun Kullanılması

Pişmanlık ve ıslah talebinin reddi halinde mükellefin salt bu işleme karşı itirazda bulunabilmesine ilişkin kanuni veya idari bir düzenleme getirilmediği bilinmektedir. Mükellefin red işlemini dava edip edemeyeceği, bu yolla talebin kabulünü sağlayıp sağlayamayacağı ise idare hukuku esaslarına göre değerlendirilmesi gereken bir konudur. Bu noktada idari işlem teorisi esaslarının hatırlatılmasında fayda görülmektedir.

İdari işlem kavramı, “*idare makamları tarafından gerek tüzük, yönetmelik gibi objektif tanzimi tasarrufları ve gerek bunların ve kanunların uygulanması zamanında karar, muamele ve başka adlar altında idari maksatlarla tesis olunan*” her türlü tek yanlı hukuksal işlemleri ifade etmektedir⁷⁴⁷. Bilindiği üzere idari yargılama hukukunda sadece idari işlemlere karşı iptal davası açılabileceği kabul edilmektedir.

İdare, bireyler hakkında işlem tesis ederken bunu genel olarak “karar” şeklinde gerçekleştirir. Bir idari işlem, muhatabının isteğine bağlı olmaksızın, idarenin tek yanlı iradesiyle hukuki duruma etki eder. Yani ilgisi için yeni hukuki durum oluşturabilir, mevcut hukuki durumu değiştirebilir veya ortadan kaldırır⁷⁴⁸.

İdari işlemlerin iptal davasına konu olabilmesi için bunların belli nitelikleri taşıması gerekir. Bunlar, kanunda, idari işlemin kesin ve yürütülebilir olması şeklinde ifade edilir (İYUK m. 14). İdari işlemin *kesin olması*, idari prosedürün son aşamasının da bitirilmiş olmasını, yani işlemin hukuki sonuç doğurabilmesi için bir başka idari makamın onayına ihtiyacın olmamasını; *yürütülmesinin zorunlu olması* da hukuk düzeninde

⁷⁴⁶ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 197; Topaç, s. 67.

⁷⁴⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Onikinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi 1998, s. 152; Burada idari işlem kavramına ilişkin olarak yapılan çeşitli ayrımlara yer verilmemiştir. Bu kapsamda detaylı bilgi için bkz.: Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C. I, Birinci Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi 2003, s. 511 vd.

⁷⁴⁸ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Sekizinci Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık 2003, s. 112; Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Yirmiüçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi 2005, s. 406; Şeref Gözübüyük-Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C. II, Üçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi 2008, s. 350.

değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanması gereğini ifade eder⁷⁴⁹. Bu iki özellik doktrinde birleştirilerek idari işlemin icrai olması şeklinde kullanılmaktadır⁷⁵⁰.

Verilecek kararın icrai (etkili) sayılabilmesi için, ilgilinin hukuki durumunda bir değişiklik yapabilmesi gerekir. Yani idarenin tek yanlı olarak açıkladığı irade açıklaması ile hukuki sonuçlar doğurabilmesi gerekir⁷⁵¹. Hukuki sonuçların doğması için ilgilinin rızasının alınmasına dahi gerek bulunmamaktadır. Danıştay da icrai kararlara ilişkin kararlarında, özellikle, ilgisini hukuki yönden etkileme gücüne sahip olması gereğine vurgu yapmaktadır⁷⁵². Bu özelliğin dar ya da geniş yorumlanması ise iptal davasının sınırlarının genişliğini doğrudan etkilemesi bakımından oldukça önemlidir⁷⁵³.

İcrai olmayan işlemlerle açıklanan nedenlerle iptal davasına konu olamaz. Bir işlemin hazırlık işlemi, teyit edici işlem, iç düzen işlemi veya bunların dışında enformel bir işlem olması bu kapsamda davanın görülmemesi için yeterli bir sebep olarak kabul edilir⁷⁵⁴.

İdari yargılama usulünde, dolayısıyla vergi yargılamasında, dava edilmek istenen işlemin kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olup olmadığı davanın ilk incelemesi esnasında gözetilmesi gereken konulardan biri olarak düzenlenmiştir (İYUK m.14/3-d). Dava konusu, bu özellikleri taşıyorsa verilen dava dilekçesinin reddedilmesi gerekir (İYUK m. 15/1-b).

⁷⁴⁹ Danıştay 7. D., E. 1997-2452, K. 1998-3120, T. 30.09.1998 (KİBB); Danıştay 7. D., E. 2004-1493, K. 2005-589, T. 06.04.2005 (KİBB); Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 203.

⁷⁵⁰ Gözler, s. 594.

⁷⁵¹ Gözler, s. 566, 594.

⁷⁵² Danıştay 7. D., 15.06.2005, E. 2004/2885 K. 2005/1244: "İdari davaya konu olabilecek işlemler, idarenin, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kamu gücü kullanarak tesis ettiği tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir." (KİBB); Danıştay 12. D., 07.07.2003, E. 2003/380 K. 2003/2077: "(...) bir idari işlemin de kesin ve icrai nitelikte sayılabilmesi için tüm idari prosedürün tamamlanmış, başka bir idari makamın onay ve iznine tabi olmaksızın hukuk düzeninde değişiklik meydana getirebilecek ve ilgililerin hukuksal durumuna etki edebilecek bir işlem olması gerekir." (KİBB); Danıştay 3. D., 11.03.2004, E. 2003/1501, K. 2004/703: "Bir işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem sayılabilmesi (...) gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunmasına, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklik meydana getirebilmesine, başka bir anlatımla idare edilenlerin hukukunu doğrudan etkileyebilmesine bağlıdır." (KİBB)

⁷⁵³ Gözübüyük, s. 171; Gözübüyük-Tan, s. 353.

⁷⁵⁴ Burada belirtilen icrai olmayan işlemler hakkında daha fazla bilgi için bkz.: Gözler, s. 594 vd.

Vergi yargılamasında da dava konusu olabilecek işlemlerin kesin ve yürütülmesinin zorunlu olmasına dikkat edilir. Bu türden işlemlere birçok örnek verilebilir: ihbarname düzenlenmesi⁷⁵⁵, ödeme emri⁷⁵⁶ ve haciz varakası tebliği⁷⁵⁷, tahakkuk fişi kesilmesi⁷⁵⁸, vergi tevkifatı yapılması, düzeltme ve şikâyet taleplerinin reddine ilişkin işlemler⁷⁵⁹, vergi mükellefiyeti tesis edilmesi⁷⁶⁰, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın düzenlenmesi⁷⁶¹...

Kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem sayılmayan ve bu nedenle tek başına dava edilemeyeceği yönünde yargı kararı bulunan işlemler de bulunmaktadır. Örneğin, idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri, ancak idari işlem dava konusu edilirse bu işlemi 'kusurlandırmak' amacıyla ileri sürülebilir, yani tek başına dava konusu yapılamaz⁷⁶². Aynı şekilde, uygulamada karşılaşılan tereddütleri gidermeyi amaçlayan görüş, tavsiye ve danışma yazıları idari davaya konu edilemez⁷⁶³. Kural olarak bilgilendirme amaçlı hazırlanan bir sirküler⁷⁶⁴, incelemeye sevk edilen davacı şirket ünvanının 'Kod 5/2' isimli sakıncalı mükellefler listesine alınması⁷⁶⁵ dava konusu yapılamaz.

Vergi Usul Kanunu da vergi mahkemesinde dava konusu olabilecek işlemler hakkında bir hüküm içermektedir (m. 378). Buna göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için:

➤ verginin tarh edilmesi,

⁷⁵⁵ Danıştay 4. D., E. 2005-288, K. 2005-1693, T. 06.10.2005 (KİBB)

⁷⁵⁶ Danıştay 7. D., E. 2005-1632, K. 2006-927, T. 27.03.2006; Ödeme emirleri hakkında aksi yönde kararlar için bkz.: Danıştay 7. D., E. 2004-1493, K. 2005-589, T. 06.04.2005; Danıştay 7. D., E. 2004-2885, K. 2005-1244, T. 15.06.2005; Danıştay 3. D., E. 2007-2504, K. 2009-1623, T. 14.05.2009 (KİBB)

⁷⁵⁷ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 126.

⁷⁵⁸ Danıştay 10. D., E. 2003-6202, K. 2006-864, T. 07.02.2006 (KİBB)

⁷⁵⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 126.

⁷⁶⁰ Danıştay VDDGK., E. 1998-360, K. 1999-310, T. 28.05.1999; Danıştay 11. D., E. 1997-223, K. 1997-1402, T. 15.04.1997 (KİBB)

⁷⁶¹ Danıştay VDDGK., E. 1995-173, K. 1996-406, T. 06.12.1996 (KİBB)

⁷⁶² Danıştay 4. D., E. 1998-4783, K. 1999-3374, T. 07.10.1999; Danıştay 7. D., E. 2004-2885, K. 2005-1244, T. 15.06.2005; Danıştay 10. D., E. 2003-6202, K. 2006-864, T. 07.02.2006; Danıştay 4. D., E. 2005-288, K. 2005-1693, T. 06.10.2005 (KİBB)

⁷⁶³ Danıştay VDDGK., E. 2002-203, K. 2002-340, T. 25.10.2002; Danıştay VDDGK., E. 2002-84, K. 2004-154, T. 03.12.2004 (KİBB)

⁷⁶⁴ Gözler, s. 568; Genel düzenleyici işlem olmadıkları kabul edilen sirkülerin, kanunu aşarak kural koyan bir niteliğe bürünmesi halinde genel düzenleyici işlem gibi muamele göreceklere ilişkin bir karar için bkz.: Danıştay VDDGK., E. 2007-49, K. 2008-249, T. 18.04.2008 (KİBB)

⁷⁶⁵ Bu işlem, idarenin iç yapı ve çalışma düzenini ilgilendiren, kurum işlemlerini hızlandıran ve mükelleflere duyurulmayan bir iç işlem olarak kabul edilmektedir (Danıştay 3. D., E. 2006-1698, K. 2006-3020, T. 21.11.2006, KİBB)

- 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 gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmü dışında başka kanunlarda da dava konusu olabilecek haller düzenlenmiştir. İhtirazi kayıtla yapılan beyanlara karşı açılan davalar ile ödeme emrine karşı açılan davalar bunun birer örneğidir (İYUK m. 27-3; AATUHK m. 58). Ayrıca gümrük vergileri kapsamında verilen para cezalarında itiraz mercilerinin kararlarına karşı da vergi mahkemesinde dava açılabilir (İYUK m. 37-b).

Bu ifadelerden bir sonuç çıkarmak gerekirse vergi davasına konu olabilecek işlemlerin de idari yargılama hukukundaki genel düzenlemeye uygun olarak ilgili makamların vergiye ilişkin olan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinden olması gerekmektedir⁷⁶⁶.

Bu kapsamda konu başlığı altında bizi ilgilendiren şart, verginin tarh edilmiş olmasıdır. Pişmanlık talebiyle vergi dairesine verilen bir dilekçede asıl olarak talep edilen husus, söz konusu vergi beyannamesinin VUK 371. maddeye göre kabul edilmesini ve tarh işleminin buna göre yapılmasını sağlamaktır.

Vergi tarhı, kanunun da açık ifadesiyle idari bir işlemdir (VUK m. 20). Pişmanlık talebi karşısında vergi dairesi ilk olarak ön kontrol işlemlerini başlatarak kendi bünyesindeki değerlendirme masasına mükellefin pişmanlıktan yararlanmasını engelleyen bir sebebin olup olmadığını sorar. Böyle bir sebebin tespit edilmesi beyannamenin hukuki geçerliliğini etkilemez. Bu beyanname için her beyannamede olduğu gibi tahakkuk fişi düzenlenir ve ardından diğer tarh işlemleri masasına teslim edilir. Vergi dairesi, şartların varlığını kontrol etmekte ve bir eksiklik tespit ettiğinde verdiği red kararıyla idari bir işlem gerçekleştirmektedir. Bu red kararıyla mükellefin bir menfaatinin ihlal edildiği de söylenebilir. Ancak buradaki işlem, yukarıda detayları belirtilen icrai nitelikte, kesin ve yürütülebilir bir idari işlem özelliği taşımamaktadır. Burada doğurduğu hukuki sonuç açısından onay ya da ruhsat verme gibi inşai bir karardan ziyade belirleyici (belirtici) bir bireysel idari işlemin varlığından söz edilebilir. Özünde

⁷⁶⁶ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 129.

burada değerlendirme masasınca yapılan iş, pişmanlık şartlarının tam olarak gerçekleşmediğine dair bir tespit yapılmasından öteye gitmemektedir. Bu red kararı, tarh işlemini sonlandıran nihai bir karar sayılmamaktadır. Yani red kararının bizatihi kendisi vergilendirme sürecini nihayete erdirmemektedir. İfade edilen bu gerekçelerle dava açılacak idari işlemlerin özellikleriyle karşılaştırıldığında, pişmanlığın reddine ilişkin bir idari kararın tek başına dava edilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Böyle bir durumda yapılması gereken, nihai işlem olan tarh işleminin dava edilmesidir. Böylelikle tarh işleminin hukuka uygun yapılmadığı iddiaları kapsamında red işleminin de mahkeme tarafından incelenmesi sağlanmış olacaktır⁷⁶⁷.

Konuyla doğrudan ilgili olan bir Danıştay kararında da benzer düşünceler ifade edilmektedir⁷⁶⁸. Dava konusu olayda, mükellefin 1998 yılı içinde aldığı emtialara ilişkin bir firmaya ait faturaların yanlış tanzim edilmesi nedeniyle bu döneme ilişkin beyannamelerinin pişmanlık hükmünden yararlandırılması talebi, davalı idare tarafından reddedilmiştir. Alt mahkeme, önüne gelen bu uyuşmazlıkta, bu işlemin, vergi yargısı açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmadığını, vergi uyuşmazlığına konu olabilecek işlemin, sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması, yani beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi ya da inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına istinaden ihbarname düzenlenmesi gereğini belirtmektedir. Bunun üzerine davacı taraf, red cevabının kesin bir işlem olduğu iddiasında ısrar ederek kararı temyiz etmiştir. İlgili Danıştay dairesi, oybirliğiyle mahkeme kararını doğru bularak temyiz talebini reddetmiştir.

Burada hüküm verirken yapılacak değerlendirmelerde kanaatimizce bir konu daha ele alınmalıdır. Bu konu, pişmanlık ve ıslahtan yararlanmanın mükellef açısından bir hak

⁷⁶⁷ Benzer özellikler taşıyan bir konu hakkındaki 'Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' kararında 4. Dairenin bir kararına yer verilmektedir: "(...)davaya konu yapılabilecek işlemlerin idari bir yetkinin kullanılması sırasında yapılmış olması hukuki sonuç doğuracak, kesin ve doğrudan uygulanabilir nitelikte olması gerektiği, vergi dairelerinin, idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri irade açıklamalarından ancak, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik yapan veya yenilik yaratanların idari davaya konu teşkil edebileceği, idare veya kişilerin yetki, görev ve haklarında hiçbir değişikliğe neden olmayan işlem ve eylemlerin idari davaya konu edilemeyeceği, dava konusu yazı ile dayanağı olan inceleme raporunun idari davaya konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde kabul edilemeyeceği, düzenlenen raporun Kurumlar Vergisi Kanununa aykırı olduğu yolundaki iddianın bu rapor esas alınarak tarha konu bir durum ortaya çıktığı zaman açılacak davada incelenebileceği (...)" (Danıştay, VDDGK, E. 1996-371, K. 1998-91, T. 22.05.1998, KİBB)

⁷⁶⁸ Danıştay 9. D., E. 1999-4322, K. 2000-4002, T. 14.12.2000 (KİBB)

olduğu gerçeğidir. Pişmanlıktan yararlanmanın, özel nitelikte bir mükellef hakkı olması, pişmanlık talebinin reddine ayrı bir önem kazandırmaktadır. Konu bu açıdan düşünüldüğünde açıkça görülmektedir ki pişmanlık talebinin reddedilmesiyle aslında bir mükellef hakkına bağlanan sonuçlardan yararlanma imkânı da ortadan kalkmış olmaktadır. Böyle bir idari tasarrufun da sadece kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığından bahisle herhangi bir idari ya da yargısal denetime tabi tutulmaması hakkaniyet açısından sorgulanmalıdır. Kanaatimizce bu durumdaki bir mükellefe idari anlamda itiraz hakkı tanınmalıdır. Böyle bir düzenleme yapılmazsa ya da yapılamıyorsa en azından mahkemelerin, özellikle Danıştay'ın, bu konu hakkındaki içtihatlarında katı bir tutum sergilememesi gerekir. Hata düzeltme gibi bir kurumda dahi bakanlığa ya da mahkemeye başvurma kapısı açık tutulurken ondan daha önemsiz olmadığını düşündüğümüz bu konu hakkında da bir kolaylık sağlanmalıdır.

Donay konuyla alakalı benzer bir görüş dile getirmektedir. Yazara göre pişmanlık talebinin reddi halinde ortada hukuki sonuç doğuracak bir işlem olmamakla beraber burada bir mahzur gözükmemektedir ki bu, pişmanlık talebinin keyfi bir tasarrufla reddedilmesi durumudur. Mevcut uygulamada böyle bir keyfiliğin olması halinde idarenin denetimini sağlamak mümkün gözükmemektedir. İşte bu nedenle pişmanlık talebinin reddi işleminin yargı denetimine açılması yerinde olacaktır⁷⁶⁹.

Buradaki belirsizliğin temelde iki kaynağı bulunmaktadır. Bunlar, red işlemine karşı bir itiraz yolunun herhangi bir kanuni dayanağının olmaması ve Danıştay'ın da içtihatlarıyla bu yolu açmamasıdır. Aslında bu türlü durumlarda yargı içtihatlarının önemi, daha da artmaktadır. Mükelleflerin red işlemi nedeniyle bir şekilde mağdur olmasının önlenmesi, Danıştay'ın konuya daha esnek yorum getirmesiyle mümkün görünmektedir.

Vergi inceleme raporları, burada güzel bir örnek olarak karşımıza çıkar. Bilindiği üzere vergi inceleme raporu, tarh işlemine dayanak olan ön işlem veya hazırlık işlemi niteliğinde kabul edildiği, yani icrai nitelikte olmadığı için raporun dava edilmesi mümkün değildir⁷⁷⁰. Ancak Danıştay, içtihatlarıyla, vergi inceleme raporlarının dava konusu edilebileceğini kabul etmektedir. Kararlarda, inceleme raporlarının icrai

⁷⁶⁹ Donay, s. 215.

⁷⁷⁰ Şükrü Kızılot ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2007, s. 144.

olmadıkları tespiti yapılmakla birlikte mükellef haklarını sınırlayıp izleyen dönemdeki vergilendirmeleri doğrudan etkiler nitelikte olanların idari davaya konu edilebileceği kabul edilmektedir. Aksi yönde verilen alt mahkeme kararları ise hukuka uygun olmadıkları gerekçesiyle bozulmaktadır⁷⁷¹. Mükellefin izleyen yıla devreden zararlarını azaltan vergi inceleme raporları bu uyuşmazlıkların temel konusunu oluşturmaktadır.

Pişmanlık talebinin reddine ilişkin kararlara itiraz yolunun açılması da mükellef hakları açısından ele alınıp mükellef lehinde sonuca ulaştırılması gereken önemli bir konu olarak karşımızda durmaktadır. En azından Gelir İdaresi Başkanlığı içinde oluşturulacak bir birimin bu ve benzeri durumlarda mükellefin hakkını savunması ya da hak ihlaline ilişkin itirazları inceleme mercii olarak görev yapması (*bir vergi kamu denetçiliği ya da ombudsmanlığı*) akla gelen önerilerden ilkidir⁷⁷². Böyle bir birimin başvurular neticesinde verdiği kararların icra edilebilir nitelikte olması ise bir zarurettir. Bir başka ifadeyle aldığı kararların danışma kararı şeklinde işlem görmemesi gerekir.

4.3. Pişmanlık ve İslah Hükmüne Uyulmamasının Sonuçları

Hukukun birçok alanında getirilen düzenlemelerde olduğu gibi pişmanlık ve ıslah da mükellefe birtakım avantajlar sağlamakla birlikte aslında bir nimet-külfet dengesi getirmektedir. Bu nedendir ki mükellefin istediği sonucu elde etmesi belli şartları yerine getirmesine bağlı olup bunları yerine getirmediği takdirde de belli yaptırımlarla karşılaşması söz konusu olmaktadır.

Pişmanlık talebinin yapılmasını izleyen süreçte vergi dairesinin yaptığı ilk inceleme safhası yukarda detaylı olarak anlatılmıştı. Durumunu haber veren mükelleften, on beş günlük sürede, bir beyanname hazırlayarak hesaplanan vergi tutarını ve kanuni ödeme süreleri geçmiş vergiler için hesaplanacak zammı ödemesi beklenir. Aksi halde pişmanlık kurumundan yararlanması imkânsız hale gelir. Değerlendirme masasının pişmanlık şartlarına uymayan mükellefleri bildirmesi üzerine bu mükelleflerin verdiği

⁷⁷¹ Danıştay VDDGK, E. 1996-371, K. 1998-91, T. 22.05.1998; Danıştay VDDGK, E. 2005-201, K. 2005-308, T. 23.12.2005; Danıştay VDDGK, E. 2006-109, K. 2006-190, T. 18.10.2006 (KİBB); Bu konuda ayrıca bkz.: Bumin Doğrusöz, "Vergi Raporunun Dava Edilebilirliği", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2010, Y. 18, S. 210, s. 20-21.

⁷⁷² Amerikan Gelir İdaresi içinde mükelleflerin bu tür ihtiyaçlarına cevap veren ve yol gösteren birimlerin olduğu malumdur. Bu konuda bkz.: Kamil Ateş, "Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2004, S. 278, s. 91 vd.; Bu nitelikte bir mercinin (*taxpayer ombudsperson*) gerekliliği hakkında ayrıca bkz.: Gordon, s. 110 ve dph. 55.

beyannamelere kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere uygulanan cezalar kesilir⁷⁷³.

4.3.1. Beyanname verilmemesi hali

Pişmanlık talebinde bulunan mükellefin vergi dairesine karşı tekrar dürüst bir konuma gelebilmesi bu kurumun asli nitelik taşıyan şartlarını yerine getirmesiyle mümkün olabilir. Beyanname vermek de bu şartlardan biridir. Mükellefin pişmanlık talebiyle birlikte bu beyannameyi vermesi ya da sadece beyanname hazırlamışsa bunun üstünde pişmanlık talebini de belirterek vergi dairesine teslim etmesi gerekmektedir. Beyannamenin verilmemesi halinde mükellefin yaptığı pişmanlık talebinin de bir anlamı kalmamaktadır.

Daha önce hiç verilmemiş bir beyannamenin on beş günlük müsamaha süresinde de verilmemesi halinde pişmanlık dilekçesi tarama ve kontrol bölümüne gönderilir⁷⁷⁴. Mükellefe “I. derece II kat usulsüzlük” cezası kesilir ve ceza ihbarnamesi kendisine tebliğ edilir. Bu durumda mükellef hakkında takdir komisyonuna ya da gerek olursa vergi incelemesine sevk işlemi yapılır.

Eksik ya da yanlış olarak verilen bir beyannamenin de on beş günlük sürede eksikliği tamamlanmaz ya da yanlışlığı düzeltilmezse pişmanlık başvurusundan bir sonuç çıkmaz. Pişmanlık talebinin konusu üzerinde vergi incelemesi yapılır. Bu durumda usulsüzlük cezası kesilmediği gibi bu sebepten dolayı takdir komisyonuna sevk işlemi de yapılmaz⁷⁷⁵.

4.3.2. Ödeme yapılmaması hali

Pişmanlık talebiyle beyanname verilmesinin tabii sonucu olarak tahakkuk ettirilen verginin ve varsa pişmanlık zammının hesaplanan tam tutarının ödenmesi gerekir. On beş günlük sürede bu ödeme tamamen ya da kısmen yapılmazsa pişmanlık başvurusu geçerli olmaktan çıkar. Bu konudaki hüküm, amir bir hüküm niteliğinde olduğu için vergi ve pişmanlık zammından her ikisinin veya birinin kısmen ya da tamamen

⁷⁷³ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 88.

⁷⁷⁴ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 48.

⁷⁷⁵ Kavak, s. 76.

ödenmemesine ilişkin akla gelen tüm ihtimaller için sonuç değişmeyecektir⁷⁷⁶. Örneğin sadece vergi aslının ödenip pişmanlık zammının hiç ödenmemesi durumunda pişmanlık hükmü işletilemez⁷⁷⁷. Eksik ödeme yapılması halinde bu eksikliğin bir an önce tamamlanması için mükellefe haber verilmesi ve uyarılması yerinde olacaktır⁷⁷⁸. Bu durumdaki bir mükellef zaten iyiniyetini ortaya koyarak ödeme yapmıştır. Eksik ödemede bir yanlışlık olma ihtimali yüksek olduğu için böyle bir yol izlenmesinde fayda görülmektedir.

Vergi aslının ve pişmanlık zammının ödenmemesi vergi dairesinin kusurundan kaynaklanıyorsa, örneğin pişmanlık zammı hesaplanmamış ve dolayısıyla mükellefe tebliğ edilmemişse bu türden durumlarda vergi dairesi, pişmanlık şartlarının yerine getirilmediğinden bahisle 371. maddenin gereklerini yerine getirmekten kaçınamaz⁷⁷⁹.

⁷⁷⁶ Uygulamada bu yönde bir işleyiş olmasına rağmen Danıştay'ın, süresinden sonra vergi aslının ve pişmanlık zammının ödenmesine ilişkin olarak önüne gelen bir uyumsuzlukta pişmanlık hükümlerinin geçerli olmaya devam edeceğine dair bir kararı bulunmaktadır. Kararda geçen ifadeler şu şekildedir: "(...) anılan yasa hükmünde pişmanlıkla ilgili koşullar açıklanmış ancak bu koşulların ihlal edilmesi halinde ne tür bir yaptırım uygulanacağı belirtilmemiştir. Olayda yükümlü şirketin pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine tahakkuk yapılmış ve 15 günlük süreden sonra ödenen vergi ile pişmanlık zammı davalı idarece kabul edilmiş olup ödemenin geç yapılması nedeniyle olay takdire veya incelemeye sevk edilmediğine göre bu fiil nedeniyle vergi ziyai cezası uygulanması hukuka aykırıdır. Zira ödemenin geç yapılmasının yaptırımı 6183 sayılı Yasanın 51. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla yükümlünün pişmanlık talebi kabul edildiği dikkate alındığında, yükümlünün beyanı üzerine tahakkuk eden verginin geç ödenmesi nedeniyle Yasada öngörülen şekilde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir. Aksi takdirde bir değerlendirme, hem pişmanlık talebinin kabulü hem de vergi ziyai cezası kesilmesi, pişmanlık müessesesi ile öngörülen amaçları ortadan kaldıracaktır." (Danıştay 11. D., E. 1999-5908, K. 2000-2219, T. 23.05.2000, LYMP); Başka bir kararda da pişmanlık zammının ödenmemesine rağmen pişmanlıktan yararlanılabileceğine hükmeden bir vergi mahkemesi kararı onanmıştır. (Danıştay 4. D., E. 1995-2969, K. 1996-2063, T. 21.05.1996, KİBB)

⁷⁷⁷ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 370 ve dpn. 469.

⁷⁷⁸ Bu konuda örnek olması açısından pişmanlık zammının mükellef tarafından eksik ödenmesi halinde eksikliğin tamamlanması için mükellefe duyuru yapılmadan re'sen takdire gidilmemesi gerektiğine ilişkin 10.11.1973 tarihli ve 24466-371-121/67783 Sayılı Özelge dikkat çekicidir. (Şükrü Kızılot-Şükrü Avcı, Vergi Uyumsuzluklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara: Doruk Matbaacılık, 1979, s. 776)

⁷⁷⁹ Danıştay 4. D., E. 1958-96, K. 1960-3250, T. 25.10.1960: "(...) % 2 cezanın hesaplanarak fişin kesilmesi de vergi dairesine terettüp eden bir görev olup mücerret mükellef tarafından ayrıca sözle talep edilmediği vesile ittihaz olunarak pişmanlık talebinin iptali ve beyanname verilmiş iken re'sen tarh yoluna gidilmesi caiz olamayacağından (...)" (Turgay, s. 1044); Danıştay 4. D., E. 1961-1686, K. 1965-5765, T. 21.12.1965: "Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının tahsilinde tahakkuk fişi ve cezalar için ihbarname şartını esas almış olup Vergi Dairesince pişmanlık dilekçesiyle beyannamenin alınmış olmasına rağmen ne tahakkuk fişi ne de ihbarname tanzim edilmediğine nazaran (...) maddedeki şartların yerine getirilmediği iddiasıyla beyanname verilmemiş addedilerek; takdire gidilmesinde (...) isabet görülmemiştir. (Berkem ve Diğerleri, s. 597); Danıştay 4. D., E. 1960-3755, K. 1965-201, T. 21.01.1965 (Berkem ve Diğerleri, s. 598); Danıştay 4. D., E. 1957-4150, K. 1960-1000, T. 11.03.1960 (Turgay, s. 1043); Danıştay 4. D., E. 1959-1218, K. 1961-3012, T. 28.10.1961 (Turgay, s. 1045); Danıştay 4. D., E. 1959-3149, K. 1962-739, T. 13.02.1962 (Turgay, s. 1045); Danıştay 4. D., E. 1959-

Burada ödemenin eksik yapılmasında mükellefe bir kusur yüklenemeyeceğine göre pişmanlık talebinin reddi söz konusu olamaz⁷⁸⁰. Benzer şekilde mükellefin geçerli surette pişmanlık talebinde bulunmasına karşılık ödeme yapmasının önünde kanuni bir engel varsa bu durum, pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına mani olmamalıdır⁷⁸¹.

Bu durumdaki beyannameler, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyanname hükmünde kabul edilir. Bunlar için tahakkuk fişi ve ihbarname düzenlenmesi gerekir⁷⁸². Bu aşamada süresinde ödeme yapılmaması üzerine vergi dairesinde, tahakkuk işlem türü değiştirilir. Tahakkuk ettirilmiş olan pişmanlık zammı terkin edilerek ödeme süresi geçen vergilerin vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için gereken vergi cezaları kesilerek bir ihbarname hazırlanır ve mükellefe tebliğ edilir⁷⁸³. Gecikme faizinin ve vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında pişmanlık beyannamesinin verilme tarihi esas alınır. Daha önce kesilen “I. derece I kat usulsüzlük cezası” iki kat şeklinde hesaplanır ve vergi ziyayı cezasıyla kıyaslanarak daha fazla tutan ceza mükelleften talep edilir. Beyanname için düzenlenen tahakkuk fişindeki süre, otuz gün olarak değiştirilir. Normalde zamanında verilmeyen beyannameler için re’sen tarhiyat yapılması gerekirken burada söz konusu olan pişmanlık beyannamesi olduğu için, beyannamenin takdir komisyonuna ya da vergi incelemesine sevk edilmemesi gerekir. Mükellefin

7663, K. 1962-3419, T. 29.09.1962 (Turgay, s. 1046); **Danıştay 4. D., E. 1963-1395, K. 1963-2707, T. 30.09.1963** (Turgay, s. 1047); **Danıştay 4. D., E. 1962-2054, K. 1964-3933, T. 06.10.1964** (Turgay, s. 1048); **Danıştay 4. D., E. 1960-4634, K. 1965-1011, T. 22.03.1965** (Turgay, s. 1048); **Danıştay 4. D., E. 1964-199, K. 1967-886, T. 22.02.1967** (Turgay, s. 1050); **Danıştay 3. D., E. 1986-713, K. 1987-1085, T. 28.04.1987** (Kızılot, 1989, s. 981); Ayrıca bkz.: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 29.12.2005 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11793 sayılı Özeldes (Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 354)

⁷⁸⁰ Aksi yönde bir düşüncenin olduğunu da belirtmeliyiz: Berkem ve Diğerleri, s. 595-596; **Danıştay 4. D., E. 1956-3185, K. 1957-4927, T. 30.12.1957** (Berkem ve Diğerleri, s. 601)

⁷⁸¹ **Danıştay 7. D., E. 1997-2332, K. 1998-1500, T. 22.04.1998**: “Bankalar Kanunu hükümlerine göre, uyumsuzluk konusu banka ve sigorta muameleleri vergisinin beyan edilerek ödenmesi gereken dönemde, (iflas talebinin kabulünden önce) herhangi bir ödemede bulunması yasa gereği engellenen davacı bankanın, pişmanlık talebi ile birlikte vergileri ödeyemeyeceğini bildirmesi, bu bankanın, pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmasına engel bir hal oluşturmayacağından, bu hususta idarece ileri sürülen temyiz iddiaları kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.” (LYMP)

⁷⁸² **Danıştay 4. D., E. 1962-4957, K. 1966-3544, T. 24.09.1966**: “(...) 15 gün içinde ödenme şartı yerine getirilmemiştir. Bu sebeple beyannamenin hiç verilmemiş addedilerek re’sen takdir yolu ile vergi ve ceza salınması yerindedir.” (Turgay, s. 1050); **Danıştay 9. D., E. 2006-3700, K. 2008-1470, T. 24.03.2008** (KİBB)

⁷⁸³ 10.11.1987 tarihli ve 3-24466-371-465/ 72578 sayılı Özølge: “Pişmanlık talebiyle verilen ancak pişmanlık hükümlerinin ödeme yönünden ihlal edildiği beyannamelerde, pişmanlık talebinin geçersiz sayılması ve ceza kesilmesi gerekir” (Kızılot-Kızılot, s. 198.)

beyannamede gösterdiği matrah üzerinden tarhiyatın yapılması gerekir. Ancak matrahın re'sen takdirini gerektiren başka bir sebebin olması halinde takdir komisyonuna veya gerekiyorsa incelemeye sevk işleminin yapılması gerekir⁷⁸⁴. Re'sen takdir olunan matrah, mükellefin beyan ettiği matrahtan fazla değilse re'sen vergi tarh edilemez (VUK m. 33).

4.3.3. Mücbir sebep veya zor durum sebebiyle şartların yerine getirilememesi

Vergi hukukunda vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için düzenlenen sürelerin belirli hallerde uzayabileceği kabul edilmektedir. Pişmanlık ve ıslah açısından da önemli olan bu haller, mücbir sebep ve zor durumdur (VUK m. 13, 17).

Mücbir sebep halleri, mükellefin ağır kaza geçirmesi, tutuklanması, doğal afete maruz kalması gibi çok ciddi sebepleri kapsamaktadır. Bu sebepler sürdüğü müddetçe vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili süreler de durmaktadır⁷⁸⁵. Sebeplerin ortadan kalkmasını izleyen günden itibaren de duran süreler kaldığı yerden işlemeye devam eder (VUK m. 15).

Mükellef, zor durum halinde ise, kendisine vergi ödevlerini yerine getirebilmesi için kanuni sürenin bir katını (kanuni süre bir aydan az ise bir ayı) geçmemek üzere uygun bir süre verilmesi söz konusudur.

Pişmanlık talebinde bulunan bir mükellefin bu sebeplerden biri yüzünden pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirememiş olması bu haktan yararlanma yolunu kapatmaz⁷⁸⁶.

⁷⁸⁴ 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

⁷⁸⁵ Mücbir sebep halleri mahkemeler tarafından somut olaya göre ciddiyetle değerlendirilmektedir. Örneğin, memur eylemi nedeniyle zamanında ödeme yapılamamasını bir mücbir sebep hali olarak kabul eden mükellefin talebi reddedilmiştir: "Dava konusu olayda, 1995/5 inci ayına ilişkin muhtasar beyanname ve damga vergisi beyannamesinin 22.6.1995 günü verildiği anlaşılmakta olup, beyannamenin geç verilmesinin vergi dairesi ve postanelerin çalışmamasından kaynaklandığı ve bu durumun mücbir sebep oluşturduğu ileri sürülmektedir. Davacı vergi borcunu memur eylemi nedeniyle vergi dairesi müdürlüğüne ödeyemediğini iddia etmekte ise de, ödemeyi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 41 inci maddesinde özel ödeme şekillerinden birini kullanarak yapma imkânına sahip iken bu yola başvurmamıştır. Davacının süresinde vergisini tahakkuk ettirmemek ve ödeme yapmamak suretiyle vergi ziyasına neden olduğu anlaşılmaktadır. (Danıştay 4. D., E. 1996-5596, K. 1997-3900, T. 31.10.1997, KİBB); Pişmanlık ve ıslah kapsamında bir hırsızlık olayının mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için hukuken geçerli belgelerle ispatlanması gereği hakkında verilmiş bir karar için bkz.: Danıştay 7. D., E. 2000-7728, K. 2001-3406, T. 05.11.2001 (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler -C.6-, s. 1306)

⁷⁸⁶ Bu konuda verilmiş üç özge için bkz.: Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler -C.6-, s. 1301 vd.; Danıştay 4. D., E. 1981-1748, K. 1982-198, T. 22.02.1982 (Kızılot, 1983, s. 619)

Burada mücbir sebebin pişmanlık hükmü açısından esas alınacak özelliği, pişmanlık dilekçesinin elden teslimi ya da posta yoluyla gönderilmesi sonrasında ortaya çıkmış olmasıdır⁷⁸⁷. Pişmanlık dilekçesinin postayla gönderilmesi durumunda dilekçenin postada kaybolması gibi mükellefe yüklenemeyecek bir sebepten ötürü vergi dairesine ulaşmaması halinde de mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerekir⁷⁸⁸. Pişmanlık dilekçesi verildikten sonra, verilen on beş günlük süre içinde, örneğin beşinci günde bir mücbir sebep hali meydana gelmişse, bu sebep kalkana kadar kalan süre işlemeyecektir. Mücbir sebebin kalkmasının ardından mükellefe on günlük süre daha verilmek zorundadır. Benzer şekilde zor duruma düşen bir mükellefin de talebinin kabul edilmesi halinde kendisine vergi idaresince on beş günlük bir süre daha verilmektedir. Bu süreler içinde şartların yerine getirilmesi halinde yapılan pişmanlık talebinin hukuki geçerliliğine bir zarar gelmemiş olur. Hatta pişmanlık talebi kabul edilen bir mükellefin, çok zor durumda olması halinde, ödemesi gereken verginin taksitlendirilmesi mümkündür. Bu halde de pişmanlık ve ıslah geçerli surette uygulanmaya devam eder⁷⁸⁹.

Bu kapsamdaki idare ve yargı içtihatlarında bir aykırılık görülmemektedir. Doktrinde de aynı yönde görüşler ifade edilmektedir⁷⁹⁰.

⁷⁸⁷ **Danıştay 7. D., E. 1971-5509, K. 1973-1663, T. 26.05.1973:** “Davalının pişmanlık dilekçesini verdiği tarihten öncesine ait hastalığın mücbir sebep olarak kabulüne imkân yoktur.” (Karagözoğlu, s. 751)

⁷⁸⁸ **Danıştay 3. D., E. 1996-1758, K. 1997-2279, T. 05.06.1997:** “(...) dosyanın incelenmesinden, 6 Temmuz 1994 tarihli taahhütlü posta alındısından ve posta ve telgraf müdürlüğünün 30 Eylül 1994 tarihli yazısından beyannamenin yasal süresi içerisinde posta aracılığı ile taahhütlü olarak gönderildiği ve davacının kusuru dışında postada akıbeti belirsiz bir şekilde kaybolduğunun anlaşıldığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetlerin mücbir sebep olarak sayıldığı, bu durumda yükümlünün yasal sürede gönderdiği beyannamenin iradesi dışında postada akıbeti belirsiz şekilde kaybolması nedeniyle, yükümlü adına beyanda bulunmadığı neden gösterilerek beyana çağrı üzerine pişmanlıkla beyanname alınarak pişmanlık şartının ihlali sebebiyle takdir komisyonunca yapılan takdir üzerinden kaçakçılık cezası kesilmesinde isabet görülmediği (...)” (KİBB)

⁷⁸⁹ **Danıştay 4. D., E. 1752, K. 193, T. 22.02.1982** (Aksoy, Pişmanlık, s. 50); **Danıştay 4. D., E. 1981-1748, K. 1982-198, T. 22.02.1982:** “Dava, pişmanlık dilekçesi ekinde verilen Aralık 1979 dönemine ait muhtasar beyannameye göre tahakkuk ettirilen vergilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yazılı sürede ödenmemesi üzerine salınmış bulunan kusur cezasına ilişkin olarak açılmış bulunmaktadır. (...) Olayda Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tetkikat sonucunda davacı kurumun çok zor durumda olduğu tespit ve kabul olunarak kurumun dava konusu döneme ilişkin vergi borcu taksitli bağlandığına göre, ödemenin süresinde yapılmadığından bahisle tarhiyata kusur cezası uygulanmasında yasal isabet görülmemiştir.” (KİBB)

⁷⁹⁰ Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 132.; Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 420; **Danıştay 4. D., E. 1981-1748, K. 1982-198, T. 22.02.1982:** “Beyannamesini pişmanlıkla veren mükellefin, belirlenen 15 günlük süre

Danıştay kararlarında özellikle mücbir sebebin herkes tarafından bilinen açıklıkta olmasına ve bunun tevsik ve ispatı konularına önem verildiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle sadece VUK m. 13'te sıralanan durumlardan birinin ya da bunlara benzeyen başka bir durumun gerçekleşmesi, mükellef için vergi cezasını engellemek için yeterli olmayabilir. Gerçekleşen durumla vergi ödevinin ihlali arasında illiyet bağının olmaması ya da herkes tarafından açıkça bilinmeyen bir durumun itfaiye veya polis raporu gibi resmî bir belgeyle tevsik ve ispat edilememesi istenmeyen sonuçları beraberinde getirebilir⁷⁹¹.

4.3.4. Pişmanlık talebinde bulunanın ölmesi halinde hukuki sürecin işleyişi

Ölüm, hukukun birçok alanında olduğu gibi vergi hukukunda da bazı sonuçlara bağlanmıştır. Cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak ölüm, vergi cezalarını sona erdiren sebeplerden biri olarak kabul edilmektedir (VUK m. 372). Ölen kimsenin asıl vergi borcu ise tabii olarak mirası kabul etmiş mirasçılara geçmekte, bunlar arasında miras paylarıyla orantılı olarak paylaşılmaktadır.

Ölüm halinde mirasçılarının pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaları açısından aykırı bir düzenleme getirilmemiştir. Bu konuda, ölen mükellefin, geçerli surette yaptığı bir pişmanlık talebinin olması asgari ancak yeterli bir ölçüdür. Mirasçılar süreci kaldığı yerden devam ettirip yapılması gerekenleri yaparak pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilir. Örneğin, pişmanlık talebinde bulunan bir mükellef, henüz beyanname vermeden ve ödemesi gereken vergiyle pişmanlık zammını ödeyemeden ölmüş olabilir. Burada mirasçılara düşen görev, pişmanlık beyannamesini hazırlayıp doğru ve eksiksiz olarak gerekli ödemeleri yapmaktır.

Bu kapsamda mirasçılarının mirası ret hakları göz önünde tutularak bildirme ve beyanname verme süreleriyle ilgili normal sürelere üç ay eklendiği de unutulmamalıdır (VUK m. 16).

çinde vergileri ödeyememesinin 'çok zor durumda olmasından' ileri geldiğinin anlaşılması durumunda re'sen takdir yoluyla tarhiyat yapılamaz." (Kızılot-Kızılot, s. 199, dpn. 489)

⁷⁹¹ Erdem, Vergi Kabahatler, s. 360-361.

5. HÜKMÜN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN BAZI DURUMLAR

5.1. Pişmanlık Beyannamelerinde Zarar Beyan Edilmesi veya Matrah Gösterilmemesi

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

Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi dairelerinde hâlihazırda sürdürülen uygulamada, burada özellikleri sıralanan şekilde bir beyanname verilmesi halinde pişmanlık talebinin kabulüne engel bir sebebin var olduğu kabulüne göre işlem yapılmaktadır. Buna göre: “*Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması hallerinde pişmanlık talebi kabul edilmez. Beyanname kanuni süreden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulmak üzere tahakkuk fişi düzenlenerek diğer tarh işlemleri masasına verilir*⁷⁹²”.

Maliye bakanlığı yayımladığı bir genel tebliğde kanuni süresinde verilmeyip daha sonra pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerin durumunu ayrıca düzenlemektedir⁷⁹³. Buna göre ilgili beyannameler, şartları yerine getirildiği takdirde pişmanlık talepleri geçerli sayılarak işleme tabi tutulacaktır; ancak bunlarda zarar beyanı veya mahsuplar gibi çeşitli nedenlerle ödenecek vergi bulunmazsa pişmanlık talebi kabul edilmez. Bu şekilde olan beyannamelere “I. derece II kat usulsüzlük” cezası kesilir. Gerek görülürse

⁷⁹² Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39/5-c.

⁷⁹³ 238 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, 02.03.1995 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 22218)

bunlar için inceleme başlatılır. Başka bir genel tebliğde⁷⁹⁴, pişmanlıkla verilen beyannamede indirimler veya mahsuplarla vergiye tabi bir gelirin kalmaması, matrah gösterilmemesi veya zarar bildirilmesi hallerinde 371. maddenin uygulanmasını gerektiren bir durumun olmaması nedeniyle pişmanlık talebinin kabul edilemeyeceği ve matrahın takdir komisyonunca belirleneceği belirtilir. Takdir komisyonu da bir matrah tespit edememişse bu defa süresinde beyanname vermeme gerekçesiyle mükellefe VUK m. 352'ye göre iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

Genel tebliğler dışında verilen özelgelere de aynı yönde görüşlere yer verilmektedir⁷⁹⁵.

Pişmanlık beyannamesinde yapılan mahsup ve indirimlerle ödenecek bir vergi hesaplanmaması halinde bir başka tevkifat ya da vergi alınabilen hallere özgü olarak bu beyannamenin pişmanlık ve ıslaktan yararlanması kabul edilmektedir. Bu konuda verilen bir özelgede şu ifadeler yer almaktadır:

“Kanuni beyan süresi geçtikten sonra pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen katma değer vergisi beyannamelerinde, indirimler ve mahsuplar nedeniyle ödenmesi gereken bir katma değer vergisi gösterilmeyip dâhili tevkifatın beyan edilmesi halinde; bu beyanname ile ziyaa uğratılan ve duruma göre vergi ziyayı cezasını gerektiren dâhili tevkifata ait bir ödeme kendiliğinden haber verilmektedir.

Bu itibarla, olayda Kanuna aykırı hareket kendiliğinden beyan edildiği için; ilgili vergi dairesince bu beyannamenin pişmanlık beyannamesi olarak kabul edilmesi ve beyan edilen dâhili tevkifata pişmanlık zammı uygulanması; ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352-I/I) inci maddesi uyarınca birinci derece bir kat usulsüzlük cezası

⁷⁹⁴ 89 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 29.11.1968 tarihinde yayımlanmıştır.

⁷⁹⁵ Kızılot-Kızılot, s. 203-204; 30.06.1997 tarihli B.07.0.GEL.0.30/3044-371-647/27154 sayılı Özelge: “(...) pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde ödenecek vergi çıkmaması nedeniyle bu talebin kabul edilmemesi halinde verilen beyannamelerin kendiliğinden verilen beyanname olarak kabul edilerek gerekli işlemlerin yapılacağı 238 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.” (www.gib.gov.tr, 13.03.2010); 04.12.1997 tarihli B.07.0.GEL.0.30.3044-371-649/52436 sayılı Özelge: “(...) kanuni süresinde verilmeyen beyannamenin daha sonra pişmanlık talebiyle verilmesi, ancak bu beyannamede zarar beyanı mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi hallerinde, pişmanlık talebi geçersiz sayılarak Vergi Usul Kanununun 4008 sayılı Kanunla değişik 30. Maddesinin dördüncü fıkrası ve 350. maddeleri uyarınca işlem yapılacaktır.” (www.gib.gov.tr, 13.03.2010)

kesilmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi yönünden ise, beyan aynen kabul edilecek ve olay takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir⁷⁹⁶.”

Bilindiği gibi katma değer vergisinde gerçek usule tabi mükelleflerin, ilgili vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri olmasa da bu döneme ait KDV beyannamesini matrah göstermeden vermeleri gerekir. Böyle bir beyannamenin, kanuni süresinden sonra pişmanlık talebiyle verilmesi halinde bu başvuru geçerli kabul edilmektedir⁷⁹⁷. Ancak bu durum çok istisnai bir nitelik taşımaktadır.

Doktrinde İfade Edilen Görüşler

Doktrinde bu görüşü kabul eden yazarlar da mevcuttur. *Kocahanoğlu*' na göre, bu yönde bir kabul, pişmanlık hükümlerine ters düşmemektedir. Burada, pişmanlık hükmünde getirilen şartlar bir bütün olarak değerlendirilmeli, bunlardan birinin dahi yerine getirilmemesi halinde yapılan başvuru kabul edilmemelidir. Burada kanuni ve ek süre içinde beyanname verilmemesi bir vergi ziyayı doğurmuyorsa pişmanlıktan da yararlanılamaz. Ayrıca bu konuda ödeme süresi geçmiş vergiler için pişmanlık zammının da hesaplanması şartı getirilmiştir. Zarar beyan edilmesi halinde zam hesaplaması da yapılamayacaktır. Vergi zıyanının oluşmaması ve pişmanlık zammı hesaplanmaması nedeniyle bu kapsamdaki beyannameler için yapılan pişmanlık taleplerinin kabul edilmemesi gerekir⁷⁹⁸.

Aksoy, matrah çıkmaması ve zarar beyan edilmesi hallerine farklı sonuçlar bağlamaktadır. Buna göre düzeltme ya da tamamlama sonucunda ödenecek bir verginin bulunmaması, pişmanlıktan yararlanmaya engel değildir. Olay takdir komisyonuna sevk edilmeden yapılacak pişmanlık başvurusu kabul edilebilir. Zarar beyan edilen bir durumda ise re'sen takdire gidilmesi gerekir. Ödenecek bir vergi de beyan edilmediği için pişmanlık talebinin kabulü söz konusu değildir⁷⁹⁹. Yazar, bu gerekçeyle mükellefin

⁷⁹⁶ Maliye Bakanlığı'nın 1.1988 tarihli GEL.VUK.3-24466-371/496 sayılı özelgesi (Mehmet Nadir Arıca, "Pişmanlık ve İslah Talebiyle Verilen Beyannamede Matrah Bulunmaması veya Zarar Gösterilmesi Halinde Müessesenin Uygulanması Mümkün Olacak mıdır?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 1999, S. 127, s. 8 vd.)

⁷⁹⁷ Arıca, s. 10.

⁷⁹⁸ Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 126-127; Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 412-413.

⁷⁹⁹ Aksoy, Pişmanlık, s. 51.

pişmanlık ve ıslaktan yararlandırılmamasını kurumun getiriliş amacına uygun bulmamaktadır⁸⁰⁰.

Uygulamaya ilişkin eleştiriler de yok değildir. *Atçı*'ya göre, idarenin böyle bir görüşü benimsemesi, pişmanlık ve ıslah kurumuna yüklediği misyona bağlıdır. Burada mükellefin pişmanlık kurumundan yararlanarak ıslah olmasından ziyade devlet hazinesine bir gelir sağlanıp sağlanmadığına önem verilmektedir⁸⁰¹. Gerçekten de idare, dışarıya karşı, mükellefin yeniden dürüst bir mükellef olma gayretini göz ardı ediyor izlenimi vermektedir. Tabir yerindeyse mükellefe adeta “maddi kazanç sağlamayan bir dürüstlüğün ne önemi var” denilmektedir.

Danıştay'ın Görüşü

Danıştay'ın konu hakkındaki kararlarına bakıldığında vergi idaresiyle aynı görüşü taşımadığı anlaşılmaktadır. Birçok karar örneğinde zarar beyan edilen ya da matrah gösterilmeyen beyannamelerin pişmanlıkla verilmesinde kanuna aykırı bir durum olmadığı ve mükellefin 371. maddeden yararlandırılması gerektiği belirtilmektedir. Danıştay kararlarında genel olarak, bu durumdaki mükelleflerin pişmanlık taleplerinin kabul edilmesi gerektiği⁸⁰² ve başka bir takdir sebebi yoksa sırf bu nedenle takdire gidilemeyeceği açık ve net olarak ifade edilmektedir⁸⁰³.

Aşağıda bu kapsamda oldukça nitelikli sayılabilecek bazı örnek karar metinlerine yer verilmiştir:

“Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde yazılı pişmanlık ve ıslah hükümleri de vergi kanunlarına aykırı kasıtlı veya hatalı davranışlarını dilekçe ile birlikte kendiliğinden vergi idaresine haber verenlere uygulanacak olan kuralları içermekte olup bunların

⁸⁰⁰ Aksoy, Vergi Yargısı, s. 93-94.

⁸⁰¹ Atçı, s. 128-129.

⁸⁰² **Danıştay 3. Dairesinin E. 1986-546, K. 1986-192, T. 08.10.1986 ve E. 1986-856, K. 1987-103, T. 14.01.1987** sayılı kararları (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 365, dpn. 459, 460); **Danıştay 7. Dairesinin E. 1987-251, K. 1987-1373, T. 20.05.1987 ve E. 1987-174, K. 1987-1518, T. 04.06.1987** sayılı kararları (Lebib Yalkın Vergi Kanunları, Cilt 5/D)

⁸⁰³ **Danıştay 4. D., E. 1995-6511, K. 1995-2036, T. 20.05.1996** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 368, dpn. 461.); **Danıştay 7. D., E. 1992-2312, K. 1992-4507, T. 22.09.1992** (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 368, dpn. 462.); **Danıştay 9. D., E. 1992-2717, K. 1992-3330, T. 23.12.1992** (Korkusuz, s. 70); **Danıştay 7. D., E. 1987-4612, K. 1990-838, T. 12.03.1990** (KİBB); Başka karar örnekleri için bkz.: Kızılot-Kızılot, s. 188, 204-205; Ay-Çakıcı, (II), s.51, dpn. 13; Arica, s. 10-12.

arasında, pişmanlık hükümlerinden, sadece beyannamelerinde matrah gösteren yükümlülerin faydalanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Öte yandan, matrah göstererek beyanname veren yükümlü ile zarar beyan eden veya matrahsız beyanda bulunan yükümlü arasında herhangi bir fark yoktur. Zira, verilecek beyannamelerin, bu üç halden herhangi birini kapsamaması kanunen mümkün ve geçerlidir. Önemli olan husus beyannamede gösterilen durumun gerçeğe uygun olmasıdır.

Ayrıca zamanında beyanname verdiği halde zarar beyan eden veya vergiye tabi matrah bulunmadığı yolunda beyanda bulunan yükümlüler hakkında sırf bu nedenle re'sen takdir hükümleri uygulanmadığı unutulmamalıdır. Aynı durumda olmakla birlikte zamanından sonra verilmesine rağmen pişmanlık hükümleri uyarınca kanun koyucu tarafından zamanında verilmiş sayılan matrahsız beyannameler için resen takdire gitmek, kanun koyucunun sonradan pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılması yolundaki amacına da ters düşer.

Bu sebeple pişmanlık dilekçesiyle birlikte matrahsız beyanname veren yükümlüler hakkında diğer resen takdir sebepleri bulunmadıkça, hem beyannamenin zamanında verilmiş sayılması hem de matrahın resen takdiri yoluna gidilmesi olanağı yoktur⁸⁰⁴.”

“Teklif dönemi içinde pişmanlık dilekçesine istinaden verdiği beyannameye göre herhangi vergi doğmadığı ve vergi dairesince de mükellef nezdinde gerekli inceleme yapılmak suretiyle başkaca bir re'sen takdir sebebinin mevcudiyeti tespit edilemediği halde hakkında re'sen takdir kararına istinaden salınan cezalı verginin terkinin doğrudur⁸⁰⁵.”

“(…) iyiniyetle durumunu kendiliğinden ilgili mercie haber verdiğinin anlaşılakta olduğu, kanunen mümkün mahsup ve indirimlerin uygulanması sonucu ödenecek vergi kalmaması halinin ise pişmanlık hükümlerinden istifadeye mani bir sebep olamayacağı (...)”⁸⁰⁶,

⁸⁰⁴ Danıştay 7. D., E. 1984-1245, K. 1986-1295, T. 17.04.1986 (KİBB)

⁸⁰⁵ Danıştay 4. D., E. 1966-2822, K. 1967-5866, T. 27.11.1967 (Turgay, s. 1050)

⁸⁰⁶ Danıştay 4. D., E. 1974-2059, K. 1975-1183, T. 31.03.1975 (Karagözoğlu, s. 749)

“(…) mükellefin pişmanlık hükümlerini yerine getirdiğinin anlaşmazlık konusu olmadığı gibi beyan edilen matraha indirim uygulanması sebebiyle vergi ziyanının doğmamış olacağı ve vergi ziyanının doğmamış olmasının, 371 inci maddenin uygulanmasını engellemeyeceği ve ayrıca inceleme yapılarak kanuni bir sebep tespit edilmedikçe re’sen takdir yolu ile tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur⁸⁰⁷.”

“(…) pişmanlık talebiyle verilen beyannameler üzerinde (indirim tatbiki, zarar tenzili ve mahsuplar sonucu) verginin doğmaması veya ödenecek bir verginin kalmaması veya kanuni şartların yerine getirilmesi gibi hallerin vukuunda pişmanlık hükümlerinin tatbikinin zaruri olup aksine bir durum tespit edilmedikçe takdir yolu ile yapılamayacağı gerekçesiyle vergi aslının terkinini, ancak pişmanlık hükümlerinin usulsüzlüğe şumulü bulunmadığı esası kabul edildiğinden usulsüzlük cezasının bir kat olarak kesilmesi suretiyle tadilen tasdik edilen Temyiz Komisyonu kararı doğrudur⁸⁰⁸.”

“(…) Bu konudaki kanun koyucunun maksadı, mükelleflerin gerek faaliyetlerini ve gerekse faaliyetlerinin sonucunu gösteren beyannamelerini vergi dairelerine kendiliğinden vermelerini teşvik etmekten ibarettir (...) maddenin mutlak surette beyannamede bir matrah beyan zorunluluğunu yükleyen bir hüküm getirdiğini kabul etmek mümkün değildir⁸⁰⁹.”

“(…) pişmanlık hükümlerinden yararlanma talebiyle verilen beyannamelerde mutlaka vergiye tabi matrah gösterilmesini zorunlu kılacak nitelikte bir düzenlemenin mevcut olmadığı açıklıkla görüldüğünden, başkaca bir resen tarh sebebinin varlığı somut olarak ortaya konulmadığı müddetçe, yalnızca matrah gösterilmemiş olunmasından hareketle, mükellefleri pişmanlık hükümlerinden yararlandırmayıp resen tarh yoluna gidilmesinde isabet yoktur⁸¹⁰.”

“(…) iyiniyetle söz konusu 371 inci maddede zikredilen şartları yerine getiren mükellefin, beyannamesinde gösterdiği matrahtan kanunun kendisine bahşettiği

⁸⁰⁷ Danıştay 4. D., E. 1967-826, K. 1968-717, T. 20.02.1968 (Turgay, s. 1052); Aynı yönde diğer bir karar: Danıştay 4. D., E. 1967-1115, K. 1968-2012, T. 08.04.1968 (Turgay, s. 1052)

⁸⁰⁸ Danıştay 4. D., E. 1965-5859, K. 1968-3569, T. 29.06.1968 (Turgay, s. 1052)

⁸⁰⁹ Danıştay 7. D., E. 1969-116, K. 1970-2023, T. 25.11.1970 (Şamiloğlu, s. 248)

⁸¹⁰ Danıştay 7. D., E. 2000-5597, K. 2002-759, T. 27.02.2002 (LYMP)

indirimlerin düşülmesi sebebiyle matrah kalmaması pişmanlık ve ıslah müessesesinden istifade etmesine mâni değildir⁸¹¹.”

“Amaç pişman olan, nedamet duyan yükümlüleri himaye etmektir. Kanunda pişmanlık hükümlerinden sadece kazançlı beyanname veren yükümlülerin faydalanacağına dair bir hüküm de yoktur. Pişman olma ve nedamet duyma yükümlülerin subjektif durumlarını gösterdiğinden, kazançlı beyanname veren yükümlü ile zarar beyan eden veya asgari geçim indiriminin altında gelir elde ettiğini bildiren yükümlü arasında herhangi bir fark yoktur. Aynı subjektif durumda olan yükümlülerin aynı hükümlerden faydalanması, kanun önünde eşitlik ilkesi gereğidir.

Diğer taraftan, zamanında asgari geçim indirimi altında gelir beyan eden yükümlüler hakkında re’sen takdir hükümleri uygulanmadığı halde, zamanından sonra verildiği halde, pişmanlık hükümleri dolayısıyla kanun koyucu tarafından zamanında verilmiş sayılan zararlı beyannameler dolayısıyla re’sen takdire gitmek, kanun koyucunun, sonradan verilen beyannamenin zamanında verilmiş sayılması yolundaki amacına aykırı düşer.

Bu durum karşısında; pişmanlık dilekçesiyle birlikte asgari geçim indiriminin altında gelir beyan eden yükümlüler hakkında, diğer re’sen takdir sebepleri mevcut olmadıkça beyannamenin zamanında verilmediği gerekçesiyle matrahın re’sen takdiri yoluna başvurulamaz⁸¹².”

“Maddenin amacı pişmanlık duyan yükümlüleri korumak olup yasa da pişmanlık hükümlerinden sadece vergi beyan eden yükümlülerin yararlanacağına dair bir hüküm yoktur. Pişman olma yükümlülerin subjektif durumlarını gösterdiğinden vergi beyan eden yükümlü ile vergiye tabi muamelesi olmadığını beyan eden yükümlü arasında bir fark bulunmamaktadır⁸¹³.”

“Olayda ise mükellef zarar beyan ettiğine göre 371 inci maddenin anlam ve amacına uygun olarak bir vergi ziyana sebebiyet vermemiş bulunmakta, (...) Dolayısıyla anılan

⁸¹¹ Danıştay 4. D., E. 1972-2269, K. 1973-2634, T. 11.05.1973 (Karagözoğlu, s. 752)

⁸¹² Danıştay 4. D., E. 1974-854, K. 1974-3810, T. 07.11.1974 (Şamiloğlu, s. 387)

⁸¹³ Danıştay 7. D., E. 1981-2542, K. 1983-217, T. 09.02.1983 (KİBB)

cezaların varlığı halinde uygulanması gereken 371 inci madde hükmünden yararlanması da söz konusu olamaz⁸¹⁴.”

Bu konuda Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kararları da bulunmaktadır:

“(...) bu maddeye müsteniden yapılan beyan normal kanuni süresinde yapılmış olur, aksi takdirde bu madde ile vergi ziyasının çeşitli cezai neticelerinin ortadan kalkması keyfiyeti ve maddenin sebep-i sevki kalmaz. Pişmanlık yoluyla verilen beyannamede zarar gösterilmiş olması da durumda bu bakımdan herhangi bir değişiklik yapmaz, bilakis aynı maddenin 4 ve 5’ inci bentlerindeki ödeme şartları kendiliğinden tahakkuk etmiş olur (...)”⁸¹⁵,”

“Pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamede zarar gösterilmesi halinde, beyannamenin geç verildiği sebebiyle re’sen takdir suretiyle vergi salınmaz⁸¹⁶.”

Ara Değerlendirme

Kanaatimizce ilgili kanun maddesinin lafzına bakılarak bir noktaya ulaşmak daha uygun görülmektedir. Kanundaki ifade aynen şu şekildedir: “...vergi ziyayı cezasını gerektiren *fülleri işleyen* mükelleflerle bunların *işlenişine iştirak eden* diğer kişilerin *kanuna aykırı hareketlerini* ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi...” Kanundan anlaşıldığı üzere pişmanlık ve islahtan yararlanmak için vergi ziyayı fiilinin haber verilmesi esas alınmaktadır. Ayrıca zarar beyanı veya mahsuplar gibi çeşitli nedenlerle ödenecek vergi bulunmazsa pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceğine yönelik hiçbir ifade yer almamaktadır. Bu yönde bir kabul 371. maddenin getiriliş amacına da aykırı görünmektedir⁸¹⁷.

Vergi idaresinin bu yönde bir uygulama yapmasının altında yatan sebebin, pişmanlık ve islah kurumunun kötüye kullanılmasını önlemek olduğu düşünülebilir. Ancak bu endişe de kanaatimizce yersizdir. Zira idare, bir kötüye kullanımın olup olmadığını tespit edebilecek yetki ve donanıma sahiptir. Ayrıca idarenin verdiği özelemler içerisinde zarar

⁸¹⁴ **Danıştay 4. D., E. 1965-644, K. 1968-191, T. 22.01.1968** (Turgay, s. 1051); Aynı yönde başka kararlar için bkz.: **Danıştay 4. D., E. 1971-3076, K. 1973-4162, T. 25.09.1973** (Karagözoğlu, s. 751); **Danıştay 4. D., E. 1965-3607, K. 1968-2619, T. 09.05.1968** (Şamiloğlu, s. 371)

⁸¹⁵ **11.02.1959 tarihli ve 762 nolu karar** (Turgay, s. 1042)

⁸¹⁶ **10.02.1965 tarihli ve 1964-630 nolu karar** (Berkem ve Diğerleri, s. 596)

⁸¹⁷ Kızılot-Kızılot, s. 206; **TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: 1990, s. 213.

ve mahsup nedeniyle ödenecek vergi bulunmaması hallerine hiç değinilmeden pişmanlıktan yararlandırma yönünde görüş belirtildiği de vakidir⁸¹⁸.

Nihayetinde bu tartışmalı durumun bizzat kanunkoyucu tarafından Danıştay'ın kararlarına uygun şekilde açık ve net olarak düzenlenmesi ve böylelikle kanuna dayanmayan mevcut uygulamanın bir an önce sonlandırılması gerekmektedir⁸¹⁹.

5.2. Pişmanlık Beyanının İhtirazi Kayıtlarla Yapılması

Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılan ibareye ihtirazi kayıt adı verilir. Bu şekilde verilen beyannamelerin diğer beyannamelerle karışmaması için üzerlerine “ihtirazi kayıtlarla beyandır” ibaresinin yazılması gerekir. Bu kaydı taşıyan beyannameler hakkında, süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır. İhtirazi kayıtlarla verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verilir⁸²⁰. Vergi dairesi başvuruyu inceledikten sonra mükellefin beyannameye gösterdiği gerekçeyi hukuka uygun görürse beyan edilen vergiyi düzeltir. Gerekçe yerinde görülmezse tahakkuk fişinin tebliğini izleyen günden sonra mükellefin vergi mahkemesinde dava açmak için otuz günü bulunmaktadır. Dava açmak tahsilât işlemi durdurmaz, ancak talep halinde yürütmenin durdurulması kararı verilirse ödeme yapılmaz. Dava sonucunda mükellefin haklı çıkması halinde verginin fazla tahakkuk ettirilen kısmı terkin edilir.

Vergi hukukunda ihtirazi kayda işaret eden bir hüküm İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda geçmektedir. Buna göre, “*ihirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemi durdurmaz* (m. 27/3)”. Vergi Usul Kanunu'nda ise kural olarak, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmaları, vergi hataları haricinde, kabul edilmemektedir (VUK m. 378/2).

⁸¹⁸ Maliye Bakanlığı 10.02.1999 tarihli, 1999/2 sıra numaralı ve B.07.0.GEL.0.43/4300-24/004375 sayılı Özelge: İdarece tespit yapılmadan önce, mükelleflerce süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannameye yer almayan mesken kira gelirlerini, kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de söz konusu istisnadan yararlanabilir.

⁸¹⁹ Aynı yönde görüş için bkz.: Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 127; TOBB Raporu, s. 188.

⁸²⁰ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 39-3; Yönergede ihtirazi kayıtlarla verilecek beyannamelere ilişkin kısıtlayıcı bir ifadenin bulunmadığına dikkat çekilmelidir.

Beyana tabi vergilerle ilgili bazı durumlarda mükelleflerin, vergiye tabi olup olmadığı konusunda tereddüte düştükleri konular olmaktadır. Bu durumlara rağmen cezalı duruma düşmemek için kanuni süreler içinde vergi beyannamelerini vermek zorunda kalmaktadırlar. İşte vergi kanunlarında açık bir düzenleme olmamasına rağmen bu tür durumlara özgü bir şekilde uygulamada mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vererek daha sonra bunları dava etmeleri mümkün görülmektedir. Bu davalarla asıl amaçlanan, haksız bir şekilde fazladan ya da haksız yere vergi ödemenin önüne geçmek ve dolayısıyla beyana dayalı olarak yapılan vergi tarhi işlemini yargı denetiminden geçirmektir.

Bu konu pişmanlık ve ıslah kurumunu da yakından ilgilendirmektedir. Yukarıda anlatılanlara benzer şekilde mükellefin pişmanlık beyannamesinde yer alan, mükellefi tereddüte düşüren ve ihtirazi kaydı gerektiren konuların olması mümkündür. İhtirazi kayıt konulmak suretiyle yapılan pişmanlık taleplerinin akıbetinin ne olacağı vergi hukukunda üzerinde çok tartışma yapılan konulardan biridir. Pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesi hakkında olumlu ya da olumsuz görüş ifade edenlerin hareket noktaları VUK m. 378/2 hükmünü nasıl yorumladıklarıyla doğrudan bağlantılı görülmektedir. Madde metni esas alınırca vergi hataları dışında beyan edilen matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılması mümkün değildir. Dolayısıyla bu kapsamda kabul edilen pişmanlık beyannamelerinin de (içeriğinde ihtirazi kayıt olsun ya da olmasın) dava edilememesi gerekir. Böyle bir uygulamanın haksızlıklar doğurabileceğinden hareket edenler ise hükmü katı ve dar şekilde yorumlamaktan kaçınmaktadırlar.

Vergi idaresi, görüş ve uygulamalarıyla pişmanlık beyanlarının ihtirazi kayıtla yapılamayacağını kabul etmektedir. Özelgelere yansıyan gerekçelerde, pişmanlık ve ıslahın tamamıyla mükellefin isteğine bağlı olarak kullanıldığına ve buna bağlı olarak mükellefe, ceza yaptırım uygulanmadığı gerçeğine vurgu yapılmaktadır. Vergi idaresi, bu noktada hem böyle bir haktan yararlanmanın hem de ihtirazi kayıtla beyanname vermenin birbiriyle bağdaşmadığı sonucuna ulaşmaktadır⁸²¹. Bir diğer ifadeyle vergi

⁸²¹ Maliye Bakanlığı'nın 25.07.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Özelgesi: "Pişmanlık müessesesi mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı

idaresi, pişmanlık hakkından yararlanmanın mükellef tarafından bir dava açma şartına bağlanamayacağını savunmaktadır. Ancak bu görüşe esas alınan önermeler arasında böyle bir bağlantının nasıl kurulduğunu ve böyle bir sonuca nasıl ulaşıldığını anlamının oldukça güç olduğunu belirtmeliyiz. Bir hakkın doğru şekilde kullanılmasını engelleyen bir durum varsa idareye düşen görev bu engeli ortadan kaldırmaktır. İhtirazi kayıtla beyanname veren bir mükellef, hakkında yapılacak tarhiyat işleminin hukuka uygun şekilde yapılmasına gayret etmektedir. Sadece haktan yararlanma talebinin varlığına ve ceza muafiyetinin sağlandığına odaklanan idari görüşün ihmal ettiği nokta burasıdır. Tarhiyatın hukuka uygun ve doğru şekilde yapılmasını talep etmek de pişmanlık talebinde bulunabilmek kadar önemli bir hak olsa gerektir. Kaldı ki böyle bir durum karşısında zararlı çıkacağını ya da haksızlığa uğrayacağını düşünen mükellefin, pişmanlıktan yararlanma yönünde talepte bulunması da beklenmemelidir. Bu idari uygulama mükellefi kurumdan yararlanmaya teşvik etmek şöyle dursun pişmanlık ve ıslah kurumunu, sadece mükellefin kendisini ihbar etmesine aracılık eden ve bu nedenle kaçınılması gereken bir kurum haline getirir. Bu bağlamda, idarenin, böyle bir görüşü hayata geçirmekle *dolaylı olarak* pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkını da sınırlandırdığını söylemek mümkündür. Bu durumun aynı zamanda mükellef ve idare arasındaki güvene dayanan ilişkileri zedeleyen bir nitelik taşıdığı da belirtilmelidir⁸²².

İhtirazi kayıt, mükellefe beyanda bulunduğu konular hakkında dava açma hakkı tanımakla birlikte ödemenin bu davanın sonuçlanmasından sonra yapılmasına imkân tanımamaktadır. Pişmanlık ve ıslahın sonuçlarından yararlanmak isteyen bir mükellef yine kendisine tanınan on beş gün süre içinde hem vergi aslını hem de pişmanlık zammını ödemek zorundadır. Hazinesin bu açıdan herhangi bir mali kayıp yaşamadığı düşünülürse vergi idaresinin pişmanlıkta ihtirazi kayıt uygulamasına karşı olması anlamını yitirmektedir. Kaldı ki dava sonucunda mükellefin haksız çıkması halinde de vergi idaresi yine zarar etmemektedir⁸²³.

Doktrinde ihtirazi kayıtla pişmanlık talebinin yapılabileceğini savunanlar ise konuyu, anayasal temelde düşünmektedir (Any. m. 2 ve 125/I). Hukuk devleti ilkesine bağlı

tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameyi ihtirazi kayıtla vermeleri mümkün bulunmamaktadır.” (Kızılot-Kızılot, s. 217)

⁸²² Selçuk Tekin- Emre Renda, “İhtirazi Kayıtlarla Pişmanlık Beyanname Verilebilir mi?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2003, S. 172, s. 87.

⁸²³ Bu konuda aynı yönde bir görüş için bkz.: Yerlikaya, s. 58.

olarak idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması bir kuraldır. Buna bağlı olarak mükelleflerin pişmanlıkla verdiği beyannamelerde, ihtirazi kaydın olamayacağını kabul etmek, bir anlamda, yapılan bu idari işlemi yargı denetimi dışına çıkarmanın ifadesinden başka bir şey değildir⁸²⁴.

Burada sadece 2. ve 125. maddelere aykırılık bulunmamaktadır. Yukarıda idari uygulamaya getirdiğimiz eleştirilerle bağlantılı olarak anayasada düzenlenen hak arama hürriyetinin de sınırlandırıldığını söyleyebiliriz (Any m. 36). Herkesin, meşru vasıta ve yollarla yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkının bulunduğunu ifade eden bu hürriyet, mevcut uygulamayla kanunilik ilkesine aykırı bir şekilde kısıtlanmaktadır. Pişmanlık ve ıslahın kullanılmasını bir hak olarak nitelendiren vergi idaresinin aynı zamanda bu hakkın tam ve doğru şekilde kullanılmasını engellemesi açıkça bir tezat olarak görülmelidir.

Ayrıca ihtirazi kayıtla pişmanlık beyanında bulunmayı doğrudan engelleyen hiçbir kanuni düzenleme olmadığı da dikkate alınır, ihtirazi kayıtla bu beyanın yapılamayacağını kabul etmek aynı zamanda haksız ve adaletsiz şekilde vergi tahsilinde de kapı aralanmış olmaktadır⁸²⁵.

Danıştay'ın konu hakkında yerleşik bir içtihadı ve dolayısıyla bağlayıcı bir kararının olmadığı görülmektedir. Çeşitli kararlarda, mükellef lehine bir yorum getirilerek ihtirazi kayıtla pişmanlık beyanında bulunulabileceği, hatta ortada bunu engelleyen kanuni bir düzenlemenin dahi olmadığı savunulmaktadır⁸²⁶:

“(…) Aynı kanunun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesinin "..... ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar

⁸²⁴ Bumin Doğrusöz, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, S. 58, s. 56; Kızılot-Kızılot, s. 218

⁸²⁵ Ahmet Kavak, “İhtirazi Kayıtla Pişmanlık Hükümlerine Göre Beyanname Verilmesi Mümkün müdür?”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Aralık 2004, S. 200, s. 12; Seyfi Yıldız- Yusuf Dinç, “İhtirazi Kayıtla Pişmanlık Yoluyla Beyanname Verilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Aralık 2004, S. 200, s. 81.

⁸²⁶ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 187, dpn. 46; Kızılot-Kızılot, s. 218, dpn. 529; Yaşın, s. 100; İsmail Işık-Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Ekim 2006, Y. 14, S. 166, s. 97; Ali Çımat- Derya Yayman, “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Zam ve Faizler Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, S. 72, s. 117-118.

tahsil işlemini durdurmaz....." hükmünün incelenmesinden, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere karşı dava açılacağı, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

(...) pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan, pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir⁸²⁷.”

Mükellef aleyhinde çıkan kararlarda genel olarak, iki gerekçe dikkat çekmektedir:

Birinci gerekçeye göre vergi idaresinin benimsediği ve ifade ettiği pişmanlık hakkından yararlanma ve ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunmanın bir arada olamayacağı ifade edilmektedir:

“Pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanması yasa hükmünün amacına ters düşmekte olup pişmanlıkla verilen beyanname içeriği vergilerin dava konusu edilmesi, pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır⁸²⁸.”

İkinci gerekçe ise VUK m. 378 hükmünün olduğu gibi kabul edilmesi ve geniş yorumlanmaması gereğidir⁸²⁹.

Aşağıda Danıştay’ın bu yönde vermiş olduğu bir karar⁸³⁰, gösterilen gerekçelerin bilinmesi adına önemlidir:

“Kanunkoyucu, Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde getirmiş olduğu pişmanlık müessesesi ile mükellefler için vergi ödevi olan bu işlemlerin herhangi bir biçimde hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi zıyayına neden olunması durumunda, ilgili vergi mükellefine, yeni bir fırsat tanıyarak, kimi koşullarla, ceza

⁸²⁷ Danıştay 9. D., E. 1997-2708, K. 1998-1990, T. 14.05.1998 (LYMP)

⁸²⁸ Danıştay 3. D., E. 2000-2581, K. 2002-1653, T. 17.04.2002 (KİBB)

⁸²⁹ Danıştay 7. D., E. 2002-2135, K. 2005-2362, T. 11.10.2005 (KİBB); Danıştay 7. D., E. 2003-2371, K. 2005-3028 (KİBB)

⁸³⁰ Danıştay 7. D., E. 2002-215, K. 2002-3684, T. 20.11.2002 (LYMB)

uygulamasından vazgeçmekte ve böylece, vergi mükelleflerini vergi zıyayına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek, vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır.

Kanunkoyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu bu durum, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen "faal nedamet hali"nden başka bir şey değildir. Hukuk Düzeninde, "nedamet" duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz.

Oysa; "İhtirazi kayıt", Vergi Daireleri İşlem Yönergelerinin 58'inci maddesinde de belirtildiği üzere, mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesidir. Yani; beyannameye konulan "ihtirazi kayıt", beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanununun anılan 371'inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak, maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı Şirketin, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerli kabulüne olanak yoktur.”

İhtirazi kayıtla pişmanlık talebinde bulunulamayacağı görüşü, doktrinde de taraftar bulmaktadır⁸³¹. Seviğ, bu konunun uygulamada ayrı bir öneminin ve ciddiyetinin

⁸³¹ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 365.

olduğunu belirtmesine rağmen ihtirazi kayıt koymak suretiyle yargı yolunu açık tutma düşüncesinin pişmanlık kurumunun özü ve amacıyla örtüşmediğini savunmaktadır⁸³².

Kanunda ihtirazi kayıtla beyanname verilmesiyle ilgili bir düzenleme olmaması uygulamada bir belirsizlik kaynağı olarak görülmektedir. Böyle bir uygulamanın lehinde ya da aleyhinde görüş belirten tüm tarafların bu konuda temel dayanak olarak kanunilik ilkesine işaret etmeleri sebebiyle kanunkoyucunun konuyu açıkça düzenlenmesi ayrı bir önem arz etmektedir.

Pişmanlıkla verilen beyannameler için ihtirazi kaydın istenilen sonucu doğurabilmesi için dava açma süresine dikkat etmek gerekir. Bilindiği üzere beyana dayanan vergilerde beyannamenin verilmesinden sonra tahakkuk fişi kesilmek suretiyle vergi tarh ve tahakkuk ettirilir (VUK m. 25/1). Tahakkuk fişinin ilgili mükellefe ya da sorumluya verilmesi aynı zamanda tebliğ işlemi yerine geçmektedir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak için dilekçe veren bir mükellef beyanını ihtirazi kayıtla veriyorsa bu takdirde 30 günlük dava açma süresi, kendisine tahakkuk fişinin verilmesini izleyen günden itibaren başlayacaktır (İYUK m.7/2-b). Bir başka ifadeyle pişmanlık ve ıslahtan yararlanıyor olmakla dava açma süresi, pişmanlık şartlarını yerine getirmek için verilen on beş günün sonundan itibaren başlamayacaktır. Hukuki niteliği itibariyle haddüşürücü bir süre olan dava açma süresinin kaçırılmaması adına mükellef veya sorumlunun bu ayrıntıya dikkat etmesi ayrı bir önem arz etmektedir⁸³³.

5.3.Zirai Kazançlarda Pişmanlık ve Islah

Zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesi kapsamında pişmanlık ve ıslah açısından özellik arz eden bir durum, maliye bakanlığına özel ödeme zamanları tayin etme konusunda verilen yetkiyle alakalıdır. Kanunda, gelirlerinin büyük kısmı zirai kazançlardan oluşan mükelleflerle ilgili olarak belli üretim bölgelerine ve ziraat ürünlerine göre, bakanlık tarafından özel ödeme zamanları belirlenebileceği hükme bağlanmaktadır (GVK m. 117/son). Bakanlık da yayımladığı bir genel tebliğle toplam kazanç ve iratları içinde asgari % 75 oranında zirai kazanç elde eden çiftçiler için özel

⁸³² Veysi Seviğ, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2002, Y. 10, S. 120, s. 44.

⁸³³ Yerlikaya, s. 59, 60.

ödeme zamanı olarak mart ve temmuz ayları yerine kasım ve aralık aylarını belirlemiştir⁸³⁴.

Bu kapsamdaki bir çiftçinin gelir vergisi beyannamesini, ertesi takvim yılının mart ayında 25. günün akşamına kadar vermesi gerekir (GVK m. 92). Kanuni süresinde verilmeyen böyle bir beyannamenin özel ödeme süreleri başlamadan önce (örneğin haziran ayında) pişmanlık talebiyle verilmesi halinde başvurunun kabul edilmemesi için herhangi bir sebep yoktur. Bu durumda, beyannamede tahakkuk ettirilen vergilerin vadeleri gelmediği için ayrıca pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır. Hatta on beş günlük müsamaha süresi içinde vergi borcunun ödenmesi de istenemeyecektir. Mükellefe bu kapsamda beyannamesini kanuni süresinde vermediği gerekçesiyle sadece “I. derece I kat” usulsüzlük cezası kesilebilir.

5.4.On beş Günlük Müsamaha Süresinin Tatil Gününde Bitmesi

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükellefe tanınan on beş günlük sürenin, VUK m. 18/1 hükmüne göre, başvuru yapılan günü takip eden günden itibaren başlayıp on beşinci günün mesai saati sonunda biteceğine daha önce değinilmiştir.

Pişmanlıktan yararlanma süresi hakkında, son günün resmi tatil gününe rastlaması halinde tartışmalı bir uygulama yapılmaktadır. Resmi tatiller süreler dâhil olmakla beraber kural olarak, son günün resmi tatile rastlaması durumunda süre, bunu takip eden ilk iş günü mesai saati sonuna kadar uzamaktadır (VUK m. 18/4). Bu açık hükme rağmen pişmanlıktan yararlanma süresinde son günün, resmi tatile rastladığı durumlarda, süre uzatma söz konusu olmamaktadır. Bunun hukuki dayanağı olarak da Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı bir genel tebliğ gösterilmektedir⁸³⁵. Tebliğde gecikme zammının hesaplanması hakkında birtakım bilgiler verilmektedir. Tebliğin konumuzla bağlantılı olduğu kabul edilen düzenlemesi şu şekildedir:

“B. Gecikme Zammı Tatbikinde Sürelerin Hesaplanması:

(...) Herhangi bir sürenin son gününün resmi tatile rastladığından söz edilebilmesi için o sürenin, vergi kanunlarında ya da amme alacağının doğmasına neden olan özel kanunlarda yer alması gerekmektedir.

⁸³⁴ 250 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 10.06.2003 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 25134)

⁸³⁵ 378 Seri No'lu Tahsilât Genel Tebliği, 26.12.1991 tarihinde yayımlanmıştır. (R.G. Sayı: 21093)

Dolayısıyla, ödeme süresinin son günü olan vade tarihinin tatile rastlaması halinde süre, tatili takibeden ilk iş gününün tatil saati sonuna kadar uzamaktadır⁸³⁶.

Bunun dışında gecikme zammı hesaplanması sırasında vade tarihini izleyen aylardan herhangi birinde vade tarihine tekabül eden günün tatile rastlaması hesabı etkilememekte, başka bir anlatımla sürenin uzadığını kabul etmeye imkân bulunmamaktadır (...)"

Buradaki ifadelerden hareketle, pişmanlık beyannameleri için kanunla belirlenmiş bir vade tarihinin olmaması ve ödeme süresinin istenilen tarihe denk getirilmesinin mümkün olması gerekçe gösterilerek son günün tatile rastlaması halinde pişmanlıktan yararlanma süresinin uzatılması uygun görülmemiştir⁸³⁷. Hatta ödeme süresinin istenilen tarihlere getirilebilmesine imkân vermeyen bu uygulamanın kanunun getiriliş amacına da uygun düştüğü savunulmaktadır⁸³⁸.

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

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

⁸³⁶ Buradaki "ilk iş gününün tatil saati sonuna kadar" ifadesi, "ilk iş gününün tatil saatine kadar" şeklinde anlaşılmalıdır.

⁸³⁷ Kızılot-Kızılot, s. 216-217; Aynı eserde atıf yapılan bir Danıştay kararı da olduğu göz önünde tutulursa bu görüşün, Danıştay tarafından da kabul edildiği söylenebilir (bkz. dpn. 524).

⁸³⁸ Nedim Türkmen, "Pişmanlık Müessesesinde 15 Günlük Sürenin Son Günü Tatile Rastlarsa Süre Uzamaz", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1998, S. 115.

Pişmanlıktan yararlanma süresinde kanunla belirlenmiş bir vade tarihinin olmamasından söz edilmesi de ayrı bir eleştiri konusudur. Kanun lafzına bakıldığında 18. maddede “vergi kanunlarındaki süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır” şeklinde genel bir ifadenin kullanıldığı ve bunun da kanunla belirlenmiş bir vadeye dair özel bir hüküm getirmediği görülmektedir. Yorum yoluyla bunun nasıl çıkarıldığını anlamak mümkün değildir. Ayrıca burada, normlar hiyerarşisi bakımından açık bir ihlal yapıldığı da ortadadır. Genel nitelikte bir kanun hükmü, bakanlığın bir genel tebliğiyle, pişmanlık ve ıslah aleyhine, daraltıcı şekilde yorumlanmakta ve buna göre uygulama getirilmektedir. Bu durum, aynı zamanda kanunilik ilkesinin de çiğnenmesi anlamına gelmektedir.

Burada 371. maddede getirilen on beş günlük sürenin hukuki niteliğinin de ayrı bir önem taşıdığını belirtmeliyiz. Hukuki niteliğine göre bu süre, müsamaha sürelerine örnek olarak gösterilir. Kanunda gösterilen süre içinde belirli işlemlerin yerine getirilmesinin gerekli olması ve süreye uyulmaması halinde pişmanlıktan yararlanma hakkının düşmesi, bu süreyi hak düşürücü sürelerle de yaklaştırmaktadır⁸³⁹. Hukuken bu kadar önem atfedilen bir sürenin oldukça basit sayılabilecek gerekçelerle kısıtlanabilir olmasının bizi, aynı zamanda bir mükellef hakkından yararlanmanın da kısıtlanmasıyla aynı sonuca götürdüğü unutulmamalıdır⁸⁴⁰.

Belirtilen tüm bu sebeplerle genel tebliğin idare lehine hüküm getirdiği ancak bunun kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme olduğu önemle belirtilmelidir. Buna göre sürelerin hesaplanmasına ilişkin kanunda kabul edilen genel ilkenin olduğu gibi burada da kabul edilmesi en doğru yol olacaktır.

Danıştay’ın da burada savunulan düşünceleri destekleyen nitelikte kararlarına rastlamak mümkündür:

“(…) aynı kanunun 371/5 inci maddesinde öngörülen süre, sözü geçen 18/1 inci madde hükmü uyarınca 31.5.1970 gününde başlayacağına, sürenin son günü 14.6.1970 pazar gününe rastlaması itibariyle ödemenin, 15.6.1970 pazartesi gününde yapıldığına göre, mükellefin pişmanlık şartlarını tamamen yerine getirmiş bulunduğu tespit olunduğu ve mükellefin pişmanlık müessesesinden faydalanması icabettiği gerekçesiyle terkin

⁸³⁹ Öncel-Çağan-Kumrulu, s. 114; Çağan, Süreler, s. 31.

⁸⁴⁰ Aynı yönde görüş için bkz.: Şenyüz, Vergi Ceza, s. 184.

eden Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de oybirliğiyle yerinde görülmüştür⁸⁴¹.”

Buna karşılık mükellefin aleyhine verilen kararlar da bulunmaktadır:

“Vergi Mahkemesi 26.11.1996 gün ve E: 1996/782, K: 1996/1771 sayılı kararıyla; 213 sayılı Yasanın 371. maddesi hükmü uyarınca, pişmanlıkla verilen beyanname üzerine ödeme süresi geçmiş olan vergiler nedeniyle bir vade tarihinin mevcut olmaması halinde gecikme zammı hesabında olduğu gibi pişmanlık zammı hesabında da ödeme süresinin son gününün tatile rastlaması hesabı etkilemeyeceğinden ilgili dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerinin verilmesi gereken son gün olan 25 Mayıs 1996 tarihinin resmi tatil olması dolayısıyla, takip eden ilk iş günü olan 27 Mayıs 1996 tarihinde verilmiş ve ödemede bulunulmuş olması karşısında, idarece bir aylık %15 oranında ek pişmanlık zammı hesaplanmasında ve tahakkuk ettirilmesinde yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Yükümlü şirket tarafından, son günün tatile rastlaması nedeniyle sürenin uzayacağı ve bu nedenle pişmanlık zammının hesaplanmaması gerektiği ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmektedir. (...) Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir⁸⁴².”

Pişmanlıktan yararlanan mükelleflerin, genel olarak, pişmanlık beyanname verip ardından hemen ödeme yapmayı tercih ettikleri görülmektedir. Bu yüzden konunun ciddi bir uyuşmazlık kaynağı olmadığı da bilinmektedir. Hal böyle iken pişmanlıktan yararlanan tüm mükelleflere, ince hesaplar yapmak suretiyle on beş günlük sürenin bitimini bir şekilde tatile getirip uzatmaya çalışıyorlarmış gibi muamele yapmak, onları zan altında bırakmaktan öteye geçmemektedir.

5.5.Beyana Çağrı Mektubunun Pişmanlık ve Islaha Etkisi

Her yılın mayıs ayında yıllık beyanname vermemiş olan mükelleflerin listesi çıkarılır⁸⁴³. Uygulamada gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu listelerde ağırlık

⁸⁴¹ Danıştay 4. D., E. 1973-5037, K. 1974-2459, T. 11.06.1974 (KİBB)

⁸⁴² Danıştay 11. D., E. 1997-1051, K. 1998-1756, T. 14.05.1998 (LYMP)

⁸⁴³ Yıllık beyanname dışındaki beyannameler üzerine beyanname vermeyen mükellef listesi iki ayda bir çıkarılır (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 52-5).

teşkil ettiği söylenebilir. Listede yazılı mükelleflerin beyanname vermemesini haklı kılabacak bir nedenin olup olmadığı araştırılır. Haklı bir nedeni olanlar listeden çıkarılır. Haklı bir nedeninin olmadığı tespit edilenler için kural olarak takdir komisyonuna sevk işleminin yapılması gerekir. Ancak takdire sevk işlemi yapılmadan önce bunların bilinen en son iş ve ikametgâh adreslerine adi posta ya da iadeli taahhütlü posta ile beyana çağrı mektubu gönderilmesi gerekir. Mektubun postaya verilmiş tarihinden itibaren bir ay beklenir.

Beyana çağrı mektubu gönderilen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmasında, konu hakkında takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamış ya da mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla bir engel gözükmemektedir⁸⁴⁴. Beyana çağrı mektubunu alan mükellefin, pişmanlıktan yararlanmak gibi bir düşüncesi varsa vakit kaybetmeksizin pişmanlık talebiyle beyanname vermesi yapılması gereken en uygun işlemdir. Zira beyana çağrı mektubunun tespitinden itibaren on beş gün içinde beyannamenin verilmemesi durumunda vergi dairesinin takdire veya incelemeye sevk işlemini yapması öngörülmektedir⁸⁴⁵.

Vergi idaresinin mevcut uygulaması bu şekilde olmakla birlikte beyana çağrı mektuplarının pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmaya engel olacağına ilişkin olan çeşitli Danıştay kararlarına⁸⁴⁶ ve Maliye Bakanlığı özelgelerine⁸⁴⁷ rastlanılmaktadır.

⁸⁴⁴ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 52.

⁸⁴⁵ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 55.

⁸⁴⁶ **Danıştay 11. D., E. 1998-1562, K. 1999-1750, T. 05.05.1999:** "(...) vergi dairesinin beyana çağrı yazısından sonraki bir tarihte beyannamesini veren yükümlü şirketin kanuna aykırı hareketini kendiliğinden haber verdiği için pişmanlık hükümlerinden de yararlanması mümkün değildir." (LYMP); **Danıştay 7. D., E. 1992-2312, K. 1992-4507, T. 22.09.1992:** "Beyana çağrı yazısının yükümlülere tebliğ edildiği hallerde maddede aranan 'kendiliğinden haber verme' koşulu gerçekleşmeyeceğinden bunun sonucu olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı kuşkusuzdur." (KİBB); **Danıştay 7. D., E. 1991-5892, K. 1994-1129, T. 07.03.1994** (KİBB); **Danıştay VDDGK, E. 1991-420, K. 1992-322, T. 02.10.1992** (Lebib Yalkın Vergi Kanunları, C. 5/D); **Danıştay 4. D., E. 1971-6782, K. 1972-6597, T. 16.11.1972** (Karagözoğlu, s. 756); **Danıştay 4. D., E. 1977-2817, K. 1978-151, T. 23.01.1978** (Kızılot, 1983, s. 627); **Danıştay 4. D., E. 1971-7550, K. 1972-7354, T. 09.12.1972** (Gelegen ve Diğerleri, s. 517); Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 130; Kızılot-Kızılot, s. 178-179; Korkusuz, s. 72.

⁸⁴⁷ 03.03.1982 tarihli 2476453-161-2 Sayılı ve 15.12.1980 tarihli 2161760-7457/84742 Sayılı Özelgeler (Kızılot, 1983, s. 621-622); 24.12.1986, 17.01.1986 (Nadir Arıca, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara: 1989, s. 1477, 1478)

Doktrinde, beyana çağrı mektubundan sonra yapılacak pişmanlık taleplerinin kabul edilmesine ilişkin ciddi eleştiriler getirilmektedir. Burada kanunkoyucunun açık bir şekilde mükellefin serbest iradesiyle ve kendiliğinden durumu haber vermesini temin etmeye çalıştığı bilinmektedir. Buna rağmen beyana çağrı mektuplarının pişmanlıktan yararlanmayı engellemeyeceğini kabul eden bir uygulama sürdürmek aslında pişmanlığın ruhuna ve niteliğine aykırı görülmelidir⁸⁴⁸.

Mükellefin pişmanlıktan yararlanma talebinin, idarenin haberi olmadan ve kendiliğinden olması asli şartlar arasında yer almaktadır. Bu durumda vergi idaresinin beyanda bulunmadığını tespit ettiği mükelleflere çağrı göndermesi aslında “sizin beyanda bulunmadığınızı tespit ettim, bu konuda gereğini yapın!” demenin bir başka ifadesidir. Zamanında beyanname vermemiş olan bir mükellefin vergi ziyanına sebep olduğu açıkça ortadayken bunun nedenini sorduktan sonra dahi pişmanlık taleplerinin kabul edilmesini anlamak ve mantık bütünlüğü içinde değerlendirmek mümkün görünmemektedir. Buradaki gerekçe, 371. maddenin katı ve dar yorumlanarak söz konusu durumun, üçüncü kişinin ihbarda bulunması, vergi incelemesi başlangıcı ya da takdir komisyonuna sevk kavramlarına dâhil edilemeyeceğinden ibaretse bunun çok zayıf bir gerekçe olduğu ifade edilmelidir. Bu çağrıdan maksat sadece mükellefin halinin sorulmasından ibaretse bunun da resmi bir işleme dökülmeden telefon açmak ya da e-posta göndermek gibi daha kolay ve hızlı yollarının olduğu unutulmamalıdır.

Maddedeki “kendiliğinden” haber verme şartının ihlal edildiği ortadayken uygulamanın bu şekilde sürdürülmesi, maddenin getirilişindeki ‘ıslah’ amacına da aykırıdır. Beyana çağrı mektubu alan mükellefin, darda kalarak pişmanlık beyannameyi vermesi karşısında ıslah olduğundan ve bir daha bu fiili işlemeyeceğinden kim söz edebilir? Hatta çağrı mektubunun pişmanlık talebine engel olmadığını bilen bir mükellefin ilerleyen dönemlerde bunu kötüye kullanmayacağını, bunu bir alışkanlık haline getirmeyeceğini kim taahhüt edebilir? Böyle bir durumda beyana çağrı mektubu göndermeden önce vergi dairesinin mükellef hakkında yaptığı tespitini kaale alınmayıp

⁸⁴⁸ Kocahanoğlu, Pişmanlık, s. 130; Karakoç, Pişmanlık, s. 47.

da yerine göre doğruluğu çok şaibeli olabilen üçüncü kişi ihbarlarının pişmanlık talebini engellemesi gibi izahı güç örneklerin yaşanması da mümkün gözükmektedir⁸⁴⁹.

Gelir İdaresi Başkanlığı, son yıllarda teknolojik altyapısında yaptığı büyük yatırımlar sayesinde vergi mükelleflerine ait verileri daha rahat takip edebilir hale gelmiştir. Bununla bağlantılı olarak da toplanan verilerin değerlendirilmesi ve tutarlı görünmeyen durumların ortaya çıkarılması oluşturulan veri ambarıyla kolaylıkla yapılabilmektedir. Gelinen noktada, tespit edilen hataların ve idare açısından şüphe uyandıran durumların mükellefle paylaşılma ihtiyacı da görülünce gelir idaresi, son yıllarda “gönüllü uyum projeleri” yürütmeye başlamıştır. Konut kredileriyle müteahhit beyanları, tapu kayıtları, motorlu taşıtlar sürücü kursları, işyeri kira ödemeleri gibi belirli işlem ve mükellef grupları bu projeler kapsamına alınarak beyannameler üzerinde çapraz kontroller yapılmakta ve tespit edilen uyumsuz durumlar mükellefe bildirilmektedir. Bu durum karşısında yaptığı açıklamalar yetersiz bulunan mükellefler ise vergi incelemesine tabi tutulmaktadır⁸⁵⁰. Beyana çağrı mektuplarının pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel olup olmayacağı konusunda yukarıda tartışılan konular burada da akla gelmektedir. Bir proje kapsamında olması dışında “gönüllü uyum” uygulamasının da temel noktalarda beyana çağrı mektuplarındakine paralel bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır. Bu anlamda projeler kapsamında bilgi toplama ve değerlendirme birimince elde edilen verilerin de pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel teşkil edecek derecede somut bilgiler içermesi halinde kanaatimizce mükellefin pişmanlık talebinin reddedilmesi gerekmektedir⁸⁵¹.

5.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Pişmanlık ve İslahın Uygulanması

Pişmanlık ve ıslah hükmü, 371. madde kapsamında kabul edilen diğer vergilerle kıyaslandığında veraset ve intikal vergisi açısından oldukça kısıtlı bir uygulama alanına sahiptir. Bilindiği üzere, bu verginin hesaplanmasında ilk ve son tarhiyat şeklinde iki tarh işlemi yapılmaktadır. Mükellefler verginin konusuna giren mallara ilişkin olarak ilk tarhiyattaki değerlendirme işlemi, kanunun 10. maddesinde (ticari sermaye, esham,

⁸⁴⁹ M. Nuri Arslan, “Beyana Çağrı Mektubu Üzerine Verilen Beyannamelerle İlgili Ceza Uygulamasına İlişkin Bir Yargı Kararının İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 1985, S. 48, s. 6.

⁸⁵⁰ Bu konuda detaylı bilgi için bkz.: *GİB Faaliyet Raporu 2008*, s. 103 vd.; *GİB Faaliyet Raporu 2009*, s. 81 vd.

⁸⁵¹ Aynı yönde görüş için bkz.: M. Bahadır Balçılar, “Gönüllü Uyuma Davet Yazısı Pişmanlık Hükümlerinden Faydalanmayı Engeller mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2009, Y. 17, S. 201, s. 147.

tahvilât gibi) sıralanan değerleme ölçülerini kullanarak, bu kapsamda olmayan mallarıysa VUK'un servet değerlemeye ilişkin hükümlerine göre değerler ve beyannamelerinde gösterirler (VİVK m. 10). Vergi dairesi de, beyan edilen bu mallara ilişkin olarak VUK hükümlerine göre son tarhiyatı gerçekleştirir.

Pişmanlık ve ıslah açısından özellik taşıyan konu, bu vergide vergi ziyanının meydana gelişiyle ilgilidir. Veraset ve intikal vergisi mükellefiyetlerinde tahakkuk işleminin yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak on beş gün beklenmesi gerekmektedir. Vergi beyanı bu süre içinde verildiği takdirde vergi ziyayı da meydana gelmemiş olur. Başka bir ifadeyle vergi beyannamesinin hiç verilmemiş olması halinde bir vergi ziyayı oluşmamış sayıldığından pişmanlık ve ıslahın bu aşamada uygulanması mümkün gözükmemektedir. Bu sürede beyanname verilmediği takdirde mükellefe ek beyan süresi olarak ikinci defa on beş günlük bir süre verilir ve bu durum kendisine tebliğ edilir (VUK m. 342). Bu süre içinde de beyanname verilmezse vergi ziyayı doğmuş olur. Vergi dairesi, re'sen matrah takdiri yoluna gitmek zorunda kalır. İkinci olarak verilen süreden sonra da idarenin durumdan haberdar olmama şartının ortadan kalkması sebebiyle pişmanlıkla beyanname verilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira bu durumdaki bir mükellefin beyanname vermediği artık idarenin bilgisi dâhilinde sayılmaktadır⁸⁵².

Sonuç olarak veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanmasının, sadece zamanında verilmiş beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesiyle sınırlı olarak mümkün olduğu söylenebilir⁸⁵³.

⁸⁵² 04.05.2000 tarihli B.07.0.GEL.0.60/6000-2206/21253 sayılı Özelge: "(...) beyannamenin ikinci ek süre sonuna kadar verilmesi halinde vergi ziyayı söz konusu olmayacağından, bu aşamada pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı açıktır. Ayrıca, ikinci ek süreden sonra beyanname verilmesi halinde ise olay idarenin bilgisine daha önce girdiğinden bu durumda da mükelleflerin veraset intikal vergisi beyannamelerini pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanarak vermeleri olanaksızdır." (www.gib.gov.tr, 13.03.2010)

⁸⁵³ Karakoç, Pişmanlık, s. 26, 27; Mehmet Akarşlan, "Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ocak 1998, Y. 19, S. 416, s. 70; Mehmet Akarşlan, "Değerleme Farklarına Ceza Uygulanması ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, Y. 14, S. 165, s. 106; Ürel, s. 780.

SONUÇ

Türk vergi sisteminin daha çağdaş bir hale getirilmesi ve ihtiyaçlara cevap verebilmesi adına yapılan 1949 reformlarından biri de Vergi Usul Kanunu'nun kabul edilmesidir. Pişmanlık ve ıslah kurumu da bu kanunun bir parçası olarak çağını aşan bir müsamaha anlayışıyla yürürlüğe konulmuştur.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ceza hukukunun bir parçası olarak vergi cezalarını ortadan kaldıran, ceza muafiyeti getiren bir işleve sahiptir. Kurum, vergi kanunlarına aykırı olarak işlenen vergi ziyayı ve kaçakçılık fiillerini ortadan kaldırmaz yani bunların suç olma, hukuka aykırı olma vasfını izale etmez. Sadece o fiile ilişkin cezanın uygulanmasını önler.

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

Pişmanlık ve ıslahın hangi amaca ya da amaçlara hizmet ettiği konusu da ayrı bir önem taşımaktadır. Pişmanlık ve ıslahın amaçları arasında öne çıkanlardan biri mali amacdır. İdeal bir vergi uygulamasında vergi kaynaklarının tümüne ulaşılması hedeflenirken gerçek uygulamada mutlaka vergi idaresinin bilgisinden kaçırılan kaynaklar olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ise tam bu noktada vergi idaresinden vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiilleriyle gizlenmiş olan vergi kaynaklarını ortaya çıkararak verginin mali amacına hizmet eder. Kurumun teşvik etkisine vurgu yapan ceza politikası görüşüne göre de kaçırılmış olan vergilerin ödenmesi için cezadan muafiyet fırsatı sunulur failin suçtan dönmesi sağlanmaktadır. Yani burada cezadan muafiyet getirilmesi fail üzerinde teşvik etkisi yapmaktadır. Ceza hukuku amacına göre de böyle bir kurumun

varlığı, failin, işlediği fiili telafi etmesine yardımcı olmaktadır. Öne çıkan bu üç amacın dışında ikincil nitelikte sayılabilecek amaçlar da zikredilmektedir. Literatüre zenginlik katan tüm bu görüşlerin her birinin eleştirilecek yönleri bulunmaktadır. Ayrıca pişmanlık ve ıslahın bu amaçlardan sadece birine hizmet ettiğini ifade etmek çok zor görünmektedir. Hukuken birden çok amaca hizmet etmesine engel teşkil edecek bir durum da mevcut değildir.

Vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözümünde, pişmanlık ve ıslahın bir çözüm yolu olarak kabul edilip edilemeyeceği, üzerinde nadiren tartışma yapılmış konulardan biridir. Bununla ilgili bir hüküm verebilmek için ilk olarak yapılması gereken uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramlarının irdelenmesidir. Bu kavramlar iyi anlaşılmeden yapılan hukukî nitelendirmeler maalesef eksik ya da yanlış olmaktadır. Ortada bir uyuşmazlığın olduğundan söz edebilmek için en az iki tarafın bulunması ve bunlardan birinin bir iddiada bulunması, diğer tarafın ise buna karşı bir iddia getirmesi gerekir. İddialar üzerinde diretilmesine bağlı olarak bir anlaşmazlığın meydana gelmesiyle uyuşmazlık teşekkül etmiş olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının temelinde de burada belirtildiği gibi bir fikir ayrılığı yatmaktadır. Pişmanlık ve ıslah, yapılan bu açıklamalara göre bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak kabul edilemeyecektir. Burada vergi idaresinin ya da mükellefin ortaya çıkarmış olduğu bir vergi uyuşmazlığı bulunmamaktadır. Mükellef işlediği vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiilini vergi idaresine yaptığı pişmanlık talebiyle itiraf etmektedir. Yetkili merci de şartları uygunsa bu başvuruyu kabul ederek talebi karşılamaktadır. Dolayısıyla potansiyel bir uyuşmazlık henüz hukuken ortaya çıkmadan tasfiye edilmiş olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı ya da vergi kaçakçılığı fiili işleyen ve böylelikle vergi yükümlülüğünü kanunlara aykırı bir şekilde bilerek veya bilmeyerek düşük göstermek suretiyle vergi itaatsizliğine (*tax non-compliance*) düşen bir kimsenin tekrar eski haline rücu etmesini sağlayan bir kurumdur. Bu yönüyle vergi itaati oranını yükseltmeye yardımcı olmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi her ülkenin temel problemlerinden biridir. Ekonomik kayıtdışılığın azaltılması ise ciddi bir mücadele azmiyle birlikte planlı bir çalışmayı gerektirmektedir. Pişmanlık ve ıslah vergi idaresinden gizlenen bilgilerin ve vergi kaynaklarının idareye bildirilmesini teşvik etmektedir. Bu bildirim sayesinde sebep olunan vergi kaybı

giderilmekte ve normalde kayıtdışı olan bir vergi kaynağı kayıt altına alınmaktadır. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanan pek çok mükellefin olduğu düşünülürse kayıtdışılığın bu ölçüde azaldığı da ortaya çıkacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun kapsamı vergiler ve cezalar bakımından ayrı ayrı incelenmelidir. Kanunda pişmanlık ve ıslahın, beyana dayanan vergilerde uygulanacağı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesinde yer alan vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili (A) bendinde 'vergi kanunu' ibaresinin bu kanunun uygulama alanındaki tüm vergi, resim ve harçları kapsamına aldığı hükme bağlanmaktadır. Mevcut 371. madde uygulamasında da buna paralel olarak pişmanlık ve ıslah için geniş anlamda vergi kavramının esas alındığı anlaşılmaktadır.

Kanunda pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığı cezaları için getirilen bir muafiyet sebebi olarak düzenlenmektedir. Bu durumda usulsüzlük cezalarıyla diğer adli vergi cezalarının 371. maddede sağlanan bu imkândan yararlandırılmaması gerekir. Uygulamaya dönük eleştirilecek konulardan biri vergilerin ve cezaların kanuniliği ilkesinin esas olmasına rağmen geçmiş yıllarda idarenin çıkardığı genelgelerle bu maddenin kapsamının şekillendirilmesidir. 1963 ve 1985 yılları arasında kanunda yazılı olmamasına rağmen usulsüzlük cezaları vergi idaresi tarafından bu madde kapsamında kabul edilmiştir. Usulsüzlük cezalarının veya başka bir cezanın ya da başka bir verginin bu maddenin kapsamına alınması meselesi, 'olması gereken hukuk' açısından derinlemesine tartışılabilir. Böyle bir ihtimal hakkaniyet açısından sorgulanabilir. Ancak kanunilik ilkesinin kolaylıkla çiğnenebilmesi kabul edilemez. Bu türden istisnalar bir süre sonra başka olaylar için emsal teşkil etmeye başladığı için ilkenin istikrarlı bir şekilde uygulanması en isabetli yoldur.

Vergi kaçakçılığı suçuna verilecek cezanın da şartları varsa pişmanlık ve ıslahtan yararlandırılacağı kanunda açıkça düzenlenmektedir. Vergi ziyayı fiillerinden farklı olarak 359. madde kapsamındaki kaçakçılık fiilleri hakkında bir inceleme tutanağı veya raporu düzenlenene kadar 371. maddedeki ceza muafiyetinden yararlanmanın mümkün olduğu unutulmamalıdır. Zaman bakımından oluşturulan bu farklılık nedeniyle aynı fiille hem vergi ziyayı hem de kaçakçılık suçu işlenmesi halinde, vergi ziyayı sebebiyle pişmanlıktan yararlanamamak, kaçakçılık suçu somut olarak tespit edilene kadar pişmanlık ve ıslahtan yararlanmaya engel olmamaktadır. Bu durum vergi kaçakçılığının

sonuçları açısından incelenirse suçu işleyenlerin lehinde bir uygulama olarak kabul edilmelidir.

Pişmanlık talebinin kendiliğinden olması, kurumdan yararlanmanın önşartıdır. Ancak subjektif bir kavram olması '*kendiliğinden*' kavramı üzerinde haddinden fazla tartışma yapılmasına yol açmaktadır. Kanaatimizce bu konu, kanunda yazılı ifadelerle göre objektif olarak yorumlanmalı ve mükellefin, kanunî şartlara uygun bir talepte bulunması yeterli kabul edilmelidir. Esas olan mükellefin bir itirafta bulunması ve verginin doğru tutarının hazineye aktarılmasıdır. Niyetleri sorgulamak her zaman istenilen sonucu vermeyip mükelleflerin haksız muamelelerle karşılaşmasına neden olabilir.

Pişmanlık zammının hesaplanmasında ayı aşan kesirlerin, ay olarak hesaplanmaya devam etmesi, bir an önce değiştirilmesi gereken bir uygulamadır. Kanaatimizce pişmanlık ve ıslahın getirilişindeki müsamaha ve teşvik anlayışına ve ayrıca hakkaniyete uygun bir düzenleme bu şekilde sürdürülmemelidir. Mükellefin zaman bakımından gecikmeli bir şekilde talepte bulunmasının zemini de aslında bu uygulamayla oluşmaktadır. Mevcut durumda ayın ilk gününde ya da son gününde pişmanlık talebinde bulunmak arasında bir ayırım yapılmadığı için ortada vergi idaresinin aleyhinde bir durumun olduğu da söylenebilir.

Pişmanlık talebinin reddi halinde bu karara karşı bir itiraz yolunun tanınmamış olması ayrı bir eleştiri konusudur. Hukukî açıdan bu red işleminin icraî nitelikte bir işlem olmadığı söylenebilirse de idarenin keyfî bir karar vermesi halinde bunun denetlenemiyor olması sistem açısından bir açmaz oluşturmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun bir mükellef hakkı olduğu da göz önünde tutulursa bu tür red kararlarını inceleyecek bir itiraz merciinin oluşturulması ya da mevcut bir birime bu görevin verilmesi zaruret halini almaktadır.

Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması hallerinde pişmanlık talebinin kabul edilmiyor olması da ayrı bir eleştiri konusudur. Kanunda vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi esas alınmakta bu tür beyannamelerin kabul edilemeyeceğine dair bir

ifade bulunmamaktadır. Kanun hükmünü aşar nitelikteki bu yorumun mükellef lehine değiştirilmesi gerekmektedir.

Pişmanlık talebinin ihtirazi kayıtla yapılması da uygulamada sıkıntı oluşturan bir konudur. Vergi idaresi, hem pişmanlık hakkından yararlanmanın hem de ihtirazi kayıtla beyanname vermenin birbiriyle bağdaşmadığını düşünmektedir. İhtirazi kaydın tarh işleminin hukuka uygun ve doğru şekilde yapılmasına hizmet ettiği düşünülürse bunun pişmanlık talebinde bulunabilmek kadar önemli bir hak olarak kabul edilmesi gerekir. İhtirazi kayıtla beyanda bulunma yolunun kapalı tutulması pişmanlık başvurusunda bulunmayı zorlaştırmakta ve dolayısıyla da pişmanlık hakkını kısıtlamaktadır. Bu durumun idarenin görüşüyle kısıtlanıyor olması anayasal bir ilke olan hak arama özgürlüğünün ihlal edilmesi anlamına geldiği düşünülmektedir. İhtirazi kayıt konulmadan verilen bir beyanname yoluyla haksız bir tarhiyat yapılması halinde vergi tahsilinin de bir haksız işleme dayanması ihtimali doğacaktır.

İhtirazi kayıtla ilgili uygulamanın yanında beyana çağrı mektuplarının pişmanlık talebine engel görülmemesi ilginç bir durum oluşturmaktadır. Pişmanlıktan yararlanma talebinin, idarenin keyfiyetten haberi olmadan önce yapılması gereği kanunda açık surette aslî bir şart olarak getirildiği halde beyana çağrı mektubu gönderilen bir mükellefin yaptığı pişmanlık talebinin hükme rağmen kabul edilebilmesi maalesef anlaşılabilir değildir.

Uygulamadaki problemlerin ağırlıklı olarak, kurumun belirsiz yönlerinin yasama organı yerine vergi idaresi ya da yargı organları tarafından doldurulması üzerinde yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Bu anlamda kanunkoyucu, pişmanlık ve ıslah maddesinde birtakım değişiklikler yapmalı, gerekirse ilave hükümler getirmelidir. Pişmanlık ve ıslahın kötüye kullanıldığı düşünülen konularda mesela bir malî yıl içinde defalarca pişmanlık başvurusu yapılması şüphe uyandırıyor bu hakkın kullanımına bir kısıtlama getirilebilir. Böylelikle mükellefin beyana dayanan vergilerle ilgili işlemlerinde daha dikkatli hareket etmesi sağlanabilir. Pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükmün olabildiğince açık ve net olmasıyla ters orantılı olarak bahsi geçen problemlerin de asgari düzeye indiği gözlenecektir.

İnsan psikolojisini ifade etmeye yarayan kavramların hukuk terminolojisinde kullanılması, bazen yanlış anlaşılmalara sebep olabilir. Pişmanlık kavramı bunun bir örneği olsa gerektir. Maddede talebin ilgili makamlara kendiliğinden yapılması şartı getirilirken dışa yansıyan iradenin esas alındığı anlaşılmaktadır. Pişmanlık hissini objektif ve tam olarak tespitine yarayacak kesin ölçülerin olmadığı malumdur. Benzer şekilde ıslah kavramından ne anlaşılması gerektiği de önemlidir. Islah olan sadece pişmanlık dilekçesinde belirtilen konularsa kavram büyük ölçüde amacına hizmet ediyor demektir. Konu daha geniş çerçevede ele alınıp da pişmanlık talebinde bulunanın ıslah olması şeklinde yorumlanıyorsa bu takdirde tüm talepte bulunanların ıslah olduğunu söylemek oldukça iddialı bir hüküm olacaktır. Gösterilen bu gerekçelerle kurumun adının etraflıca tartışılması gereği ifade edilmelidir.

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

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

EKLER**Ek-1: Kanuni Süresinden Sonra Alınan E-Beyanname Sayıları (01.01.2008 -31.12.2008)**

VERGİ ADI	PİŞMANLIK TALEPLİ	PİŞMANLIK TALEBİ OLMADAN	TOPLAM	CEZAI TAHAKKUK
Yıllık Gelir Vergisi	8.685	18.320	27.005	35.119
Zirai Kazanç Gelir Vergisi	58	40	98	100
Gelir Vergisi S. (Muhtasar)	41.660	33.508	75.168	88.419
Kurumlar Vergisi	1.885	6.165	8.050	11.844
Kurumlar Vergisi Stopajı	28	6	34	23
Gelir Vergisi (Gmsi)	5.402	2.808	8.210	7.251
Basit Usulde Ticari Kazanç	13.639	10.807	24.446	20.366
Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi	44.276	230.604	274.880	293.529
Banka Muameleleri Vergisi	89	335	424	555
Sigorta Muameleleri Vergisi	1.081	2.398	3.479	4.665
Gelir Geçici Vergi	15.187	53.148	68.335	69.971
Kurum Geçici Vergi	3.111	13.638	16.749	23.103
Damga Vergisi (Beyanname)	2.036	1.250	3.286	2.802
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	0	7	7	7
G.V.K. Geçici 67/11 Maddesine Göre Yapılan İhtiyari Beyan	0	20	20	18
Petrol Ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Ö.T.V.	468	859	1.327	1.709
Dayanıklı Tüketim Ve Diğer Mallara İlişkin Ö.T.V.	123	187	310	444
Alkollü İçeceklerle İlişkin Ö.T.V.	6	33	39	48
Tütün Mamüllerine İlişkin Ö.T.V.	0	1	1	1
Kolalı Gazozlara İlişkin Ö.T.V.	0	8	8	13
G.V.K. Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Tevkifat	4	2	6	6
Trafik Muayene Ücreti Hazine Payı	0	0	0	1
Şans Oyunları Vergisi	3	39	42	24
Noter Harçları	27	20	47	55
Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Ö.T.V.	2	12	14	14
5035 Sayılı Kanuna Göre Özel İletişim Vergisi	4	23	27	32
Katma Değer Vergisi Tevkifatı	592	238	830	684
GENEL TOPLAM	138.366	374.476	512.842	560.803

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu 2008

Ek-2: Kanuni Süresinden Sonra Alınan E-Beyanname Sayıları (01.01.2009 - 31.12.2009)

VERGİ ADI	PİŞMANLIK TALEPLİ	PİŞMANLIK TALEBİ OLMADAN	TOPLAM	CEZAI TAHAKKUK
Yıllık Gelir Vergisi	4.262	11.693	15.955	21.117
Zirai Kazanç Gelir Vergisi	38	26	64	52
Gelir Vergisi S. (Muhtasar)	25.436	22.747	48.183	64.734
Kurumlar Vergisi	1.159	4.575	5.734	9.313
Kurumlar Vergisi Stopajı	4	3	7	7
Gelir Vergisi (Gmsi)	5.148	2.400	7.548	6.510
Basit Usulde Ticari Kazanc	14.150	11.839	25.989	22.577
Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi	29.054	154.261	183.315	221.881
Banka Muameleleri Vergisi	54	225	279	423
Sigorta Muameleleri Vergisi	103	362	465	535
5811 Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklar	0	0	0	2
Gelir Geçici Vergi	9.766	41.806	51.572	57.876
Kurum Geçici Vergi	1.961	9.386	11.347	14.621
Damga Vergisi (Beyannameli)	2.745	1.692	4.437	3.811
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Kesintisi	0	4	4	6
G.V.K. Geçici 67/11 Maddesine Göre Yapılan İhtiyari Beyan	0	3	3	3
Petrol Ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin Ö.T.V.	836	1.091	1.927	2.469
Dayanıklı Tüketim Ve Diğer Mallara İlişkin Ö.T.V.	101	319	420	509
Alkollü İçeceklere İlişkin Ö.T.V.	10	28	38	56
Tütün Mamüllerine İlişkin Ö.T.V.	3	1	4	10
Kolalı Gazozlara İlişkin Ö.T.V.	0	15	15	7
5811 Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklar(Banka Ve Aracı Kurumlar)	2	0	2	2
G.V.K. Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Tevkifat	3	1	4	4
Trafik Muayene Ücreti Hazine Payı	0	0	0	1
Şans Oyunları Vergisi	4	4	8	15
Noter Harçları	13	24	37	41
Elektrik Ve Havagazı Tüketim Vergisi	16	10	26	24
Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin Ö.T.V.	1	13	14	18
5035 Sayılı Kanuna Göre Özel İletişim Vergisi	10	35	45	70
Katma Değer Vergisi Tevkifatı	506	154	660	604
GENEL TOPLAM	95.385	262.717	358.102	427.298

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu 2009

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Akdeniz, Gıyas. **Vergi İhtilafları**, Eskişehir: Bozkurt Matbaası, 1963
- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Onbirinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006
- _____. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Altıncı Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006
- _____. **Vergi incelemesi**, Ankara: Kalite Matbaası, 1979
- Akgül, Yılmaz Gülay. “Kayıtdışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2004
- Akipek, Jale G. – Akıntürk, Turgut. **Türk Medeni Hukuku**, Üçüncü Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998
- Aksoy İpekçioğlu, Pervin. **Suçta Teşebbüs**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009
- Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, İkinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994
- _____. Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 33. Seri, Prof Dr. Orhan Dikmen’e Armağan, İstanbul: 1998
- _____. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999
- _____. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999
- Aktan, Coşkun Can. “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006
- _____. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006
- Altuğ, Osman. **Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999
- Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006
- Asbreuk, Harold. Criminal Tax Law The Netherlands, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007
- Ataç, Beyhan. **Maliye Politikası**, Sekizinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009



- Aybay, Aydın – Aybay, Rona. **Hukuka Giriş**, Beşinci Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008
- Aykut, Herekman. **Kamu Maliyesi** (Genel Vergi Kuramı), C. II, İkinci Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989
- Bacigalupo, Silvina. Criminal Tax Law in Spain, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007
- Balter, Harry Graham. **Tax Fraud and Evasion**, Fifth Edition, Boston: Warren, Gorham and Lamont, 1983
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, Üçüncü Baskı, Afyonkarahisar: Meta Basım, 2008
- _____. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2008
- Bengi, Hüsni. **Vergi Kanunları**, İstanbul: Cumhuriyet Matbaası, 1949
- Berkem, Kemal ve Diğerleri. **T.C. Vergi Kanunları Külliyatı (C.I) - Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Ak Büro Neşriyat Servisi, 1966
- Bernier, Jacques. “Voluntary Disclosures: Mor Art Than Science”, **In Report of Proceedings of The Fifty-Sixth Tax Conference (1 September 2004), 2004 Conference Report**, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2005
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Yirmibirinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009
- Breyer, Jörg. **Der Inhalt der Strafbefreienden Selbstanzeige**, Berlin: Berlin Verlag 1999
- Candan, Turgut. “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık 2009
- _____. **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar, 2004
- Centel, Nur – Zafer, Hamide – Çakmut, Özlem. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Üçüncü Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2005
- Centel, Nur – Zafer, Hamide. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Dördüncü Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006



- Ceylan, Şule Ş. **Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009
- Çelik, Binnur. “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, **Maliye Seçme Yazılar**, Ankara: Hazar Reklamcılık Matbaacılık, 2003
- Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku**, Üçüncü Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005
- Demirkol, Selami – Tekin, M. Önder – Toktaş, Nihat. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006
- Donay, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2008
- Dönmez, Recai. **Kamu Maliyesi** (Ünite 10), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2009
- _____. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1992
- _____. **Vergi Hukuku** (Ünite 13), Beşinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2007
- Dönmezer, Sulhi – Erman, Sahir. **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C.I, Onbirinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994
- _____. **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C.III, Onbirinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994
- Dönmezer, Sulhi – Yenisey, Feridun. **Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği**, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000
- Duncan, Bentley. **Definition and Development**, Taxpayers’ Rights An International Perspective (Chp I), Adelaide: Hyde Park Press, 1998
- Durmuş, Necati. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi**, Ankara: Olgaç Matbaası, 1982
- Edizdoğan, Nihat – Taş, Metin – Çelikkaya, Ali. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Birinci Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007
- Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**, Onuncu Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2008
- Erdem, Mehmet Burhan. **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir: Eskişehir İTİA Basımevi 1981
- Erdem, Tahir. **Vergisel Kabahatler**, Birinci Bası, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2010

- Erdener, Yurtcan. **Ceza Yargılaması Hukuku**, Onuncu Bası, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2004
- _____. **Kabahatler Kanunu ve Yorumu**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2005
- Erem, Faruk – Danışman, Ahmet – Artuk, M. Emin. **Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Ondördüncü Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997
- Erginay, Akif. **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları (1920-1977)**, Ankara: Elif Matbaacılık, 1977
- _____. **Vergi Hukuku**, Onuncu Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982
- Erman, Sahir. “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbeşinci Seri, İstanbul: Sermet Matbaası, 1968
- _____. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri, İstanbul: Sermet Matbaası, 1961
- _____. **Vergi Suçları**, Ticari Ceza Hukuku VI, İstanbul: Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988
- Eroğlu, Nurettin. **Vergi Usul Kanunu**, İkinci Baskı, Ankara: Adalet Matbaacılık, 1995
- Fitzsimmons, Richard G. **Resolving Tax Disputes**, Second Edition, Toronto: CCH Canadian Limited, 2004
- Frees, Christian-Peter. **Die Steuerrechtliche Selbstanzeige**, Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH, 1991
- Gelegen, Taner – Karabağ, O. Nuri – Tamer, Samet. **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1974
- Gordon, Richard K. “Law of Tax Administration and Procedure”, **Tax Law Design and Drafting**, Washington D.C.: IMF Publication Services 1996
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, C. I, Birinci Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003
- Gözübüyük, Şeref – Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, C. II, Üçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008
- Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**, Yirmiüçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005
- _____. **Yönetmelik Yargı**, Onikinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998



- Groves, Harold M. **Vergiciliğin Müşkül Noktaları**, Çev. Saim Mersinoğlu, Ankara: Akın Matbaası, 1954
- Grötsch, Andreas. **Persönliche Reichweite der Sperrwirkung im Rahmen des § 371 Abs 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen und Kapitalgesellschaften**, Hamburg: Verlag Dr. Kovač, 2003
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Sekizinci Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık 2003
- Güneş, Gülsen. “Vergisel Uyuşmazlıkların Genel Görünümü ve Bireysel Boyutlu Vergisel Uyuşmazlıklar”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Sevim Görgün’ e Armağan, Otuzsekizinci Seri-1996/1997, İstanbul: Emek Matbaacılık, 1998
- Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**, Altıncı Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997
- _____. **Hukuk Felsefesi**, Beşinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999
- Güvel, Enver Alper. **Suç ve Ceza Ekonomisi**, Ankara: Roma Yayınları, 2004
- Hafizoğulları, Zeki. **Ceza Normu**, İkinci Baskı, Ankara: US-A Yayıncılık, 1996
- Hızlı, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984
- Hoffmann, Heiko. **Die Ausschlußtatbestände der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung**, Berlin: Berlin Verlag, 1998
- Ibáñez, Emilio Albi. **Sistema Fiscal Espanol I**, 24.^a Impresión, Barcelona: Editorial Ariel, 2009
- Ivens, Micheal. **Steuerstraßberatung**, 2. Auflage, Norderstedt: Wealth Information GmbH, 2006
- İçel, Kayıhan ve Diğerleri. **Suç Teorisi**, İstanbul: Türdav Basım Yayım, 1999
- İrtenk, Saffet. **Maliye**, Üçüncü Bası, İzmir: İzmir İ.T.İ.A. Yayınları, 1968
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, İkinci Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989
- Karagözoğlu, H. Fevzi. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Ünal Matbaası, 1977
- Karagülmez, Ali. **Açıklamalı Uygulamalı İctihatlı Ceza Kararnamesi ve Önödeme**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Dördüncü Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007

- _____. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İkinci Bası, İzmir: D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997
- _____. **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007
- _____. **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1995
- Karayağın, Yaşar. **Hukukta Öğretim Kaynaklar Metod**, Dördüncü Baskı, Ankara: Adalet Matbaası, 1994
- Karyağdı, Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara: ASO Yayını, 2001
- Kaymaz, Seydi – Gökcan, Hasan Tahsin. **Uzlaşma ve Önödeme**, İkinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007
- Keyman, Selâhattin. **Ceza Muhakemesinde Savcılık**, Ankara: Sevinç Matbaacılık, 1970
- _____. **Türk Hukukunda Af**, Ankara: AÜHF Yayını, 1965
- Kırbaş, Sadık. **Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul: TESAV Yayınları, 1995
- _____. **Vergi Hukuku**, Onbirinci Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1999
- Kızılot, Şükrü – Avcı, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara: Doruk Matbaacılık, 1979
- Kızılot, Şükrü – Çomaklı, Şafak Ertan. “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık 2004
- Kızılot, Şükrü – Kızılot, Zuhâl. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Onikinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007
- Kızılot, Şükrü ve Diğerleri. **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007
- Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 6, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002
- _____. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 7, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005
- _____. **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar**, Ankara: Savaş Yayınları, 1989



- _____. **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara: Savaş Yayınları, 1987
- _____. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Ankara: Vergi Yayınları, 1983
- _____. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C. 5, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2000
- Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İkinci Bası, İstanbul: Yaylacık Matbaası, 1983
- _____. **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul: Yaylacık Matbaası, 1982
- Kumrulu, Ahmet G. **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara: Betacopy, 1989
- Leitner, Roman – Toifl, Gerald. **Criminal Tax Law Austria, International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007
- Löffler, Christian. **Grund und Grenzen der Steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige**, Baden-Baden: Nomos Verlag, 1992
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1995
- Mutluer, Kamil. **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: EİTİA Yayınları, 1979
- _____. **Vergi Genel Hukuku**, Birinci Baskı, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006
- Müller, Rudolf – Wabnitz, Heinz-Bernd. **Wirtschaftskriminalität**, 2. Auflage, München 1986, s. 177 (*Frees, s. 118, dpn. 55'ten atfen*)
- Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch**, Band 6/1: Nebenstrafrecht II, (Editörler: Wolfgang Joecks- Roland Schmitz), 1. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2010
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Onuncu Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998
- Oğuztürk, Burcu Kalkan. **Güven Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2008
- Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Üçüncü Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008

- Oldman, Oliver. "Controlling Income Tax Evasion", Joint Tax Program, **Problems of Tax Administration in Latin America**, Baltimore: The John Hopkins Press, 1965
- Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Onüçüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005
- Önder Ayhan, **Ceza Hukuku Dersleri**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002
- Özbek, Mustafa. **Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2004
- Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Üçüncü Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008
- Öztürk, Bahri – Erdem, Mustafa R. **Ceza Hukuku**, Dördüncü Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005
- _____. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Onikinci baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008
- Pazarıcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk Dersleri**, IV. Kitap, Ankara: Turhan Kitabevi, 2000
- Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2009
- Pelikan, Christa. "Onarıcı Adalet Üzerine", **Onarıcı Adalet, Mağdur Fail Arabuluculuğu ve Uzlaşma Uygulamaları: Türkiye ve Avrupa Bakışı**, Birinci Baskı, İstanbul: Sena Ofset, 2008
- Postacıoğlu, İlhan E. **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, Beşinci Bası, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1970
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009
- _____. **Vergi Yargısının Etkinliği**, İstanbul: TESEV Yayınları, 1999
- Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**, Dördüncü Baskı, (Çev. Salih Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1976
- Schwarz, Bernard ve Diğerleri. **AO-Kommentar zur Abgabenordnung**, Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 2008
- Secova, Barbara – Jakubec, Martin. Criminal Tax Law Slovakia, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007

- Seer, Roman. “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, (Çev. Funda Başaran Yavaşlar), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009
- Shafiroff, Ira. **Internal Revenue Service, Practice and Procedure Deskbook**, Third Edition, Practising Law Institute, 2004
- Siklos, Marta. Criminal Tax Law Hungary, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007
- Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2001
- Soyaslan, Doğan. **Ceza Hukuku**, Birinci Baskı, Ankara: Yetkin Basımevi, 1998
- _____. **Teşebbüs Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1994
- Sözüer, Adem. **Suçta Teşebbüs**, İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 1994
- Stutsman, Carl A. “Report of the Committee on Procedure in Fraud Cases”, **ABA Section of Taxation Program and Committee Reports**, 21th Annual Meeting of the Section, Washington D.C., 1960
- Şahin, Cumhuri – Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Gazi Külliyyatı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005
- Şamiloğlu, Güngör. **Vergi Usul Kanunu ve Seçilmiş Yargı Kararları**, Ankara: Şafak Matbaası, 1977
- Şeker, Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, Dördüncü Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008
- _____. **Vergi Hukuku**, Genel Hükümler, İkinci Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2006
- _____. **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: 1995
- Taş, Metin. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1997
- Tekin, Fazıl – Çelikkaya, Ali. **Vergi Denetimi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009
- Tipke, Klaus – Lang, Joachim. **Steuerrecht**, 19. Auflage, Köln: Verlag Otto Schmidt, 2008



- Toroslu, Nevzat – Feyzioğlu, Metin. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara: Savaş Yayınları, 2008
- Toroslu, Nevzat. **Ceza Hukuku**, Yedinci Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005
- Tosun, Öztekin. **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha Matbaası, 1962
- Tosuner, Mehmet – Arıkan, Zeynep. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir: Neşa Ofset, 2008
- Townsend John ve Diğerleri. **Tax Crimes**, LexisNexis, 2008
- Turgay, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Bası, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969
- _____. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1958
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993
- Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Beşinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005
- Uluatam, Özhan – Methibay, Yaşar. **Vergi Hukuku**, Beşinci Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001
- U.S. Master State Tax Practice and Procedure Guide**, Fifth Edition, Chicago: CCH, 2007
- Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003
- Varcan, Nezih – Çakır, Tufan. **Maliye Tarihi**, Eskişehir: Birlik Ofset, 2000
- Velidedeoğlu, Hıfzı Veldet. **Türk Medeni Hukuku**, Şahsın Hukuku, C.I, İstanbul: 1959
- Vorlickova, Lucie. Criminal Tax Law Czech Republic, **International Tax Criminal Law**, Wien: Linde Verlag, 2007
- Wassmann, Hans Jörg. **Die Selbstanzeige im Steuerrecht**, Stuttgart: Richard Boorberg Verlag 1991
- Wright, Kathleen K. **California Income Tax Manual**, Chicago: CCH, 2008
- Yenisey, Feridun – Plagemann, Gottfried. **Alman Ceza Kanunu (StGB)**, Birinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2009
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Ankara: Kazancı Kitap Ticaret, 2005

- Yıldırım, Zübeyr – Açar, Serkan. "Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayını, Kasım 2009
- Yılmaz, İlhan. **Uluslararası Yatırım Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümü ve ICSID**, Birinci Bası, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2004
- Yılmaz, Muzaffer Ercan. **Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü**, Birinci Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006
- Yiğit, Uğur. **Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar**, İstanbul: Beta Yayınları, 2004
- Yüce, Turhan Tufan. **Ceza Hukuku Dersleri**, C. I, Manisa: Şafak Basım ve Yayımevi, 1982
- Yücel, Necmi N. **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul: 1955

MAKALELER

- Abdurrahman, Akdoğan. "Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006, S. 299
- Akarşlan, Mehmet. "Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, Y. 14, S. 165, s. 106
- _____. "Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Pişmanlık Hükümlerinin Uygulanması", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ocak 1998, Y. 19, S. 416
- Akkaya, Mustafa. "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Y. 31, S. 233
- Aktan, Coşkun Can. "Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa", **Çimento İşveren Dergisi**, Kasım 2007
- Allingham, Micheal G. – Sandmo, Agnar. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, November 1972, C. 1
- Angelini, James P. "Federal Tax Amnesty: The Technical Issues", **The Tax Magazine**, March 1987, Vol 65, Issue 3

- Arıca, Mehmet Nadir. “Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beynamede Matrah Bulunmaması veya Zarar Gösterilmesi Halinde Müessesenin Uygulanması Mümkün Olacak mıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1999, S. 127
- Arslan, Erdoğan. “Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2006, S. 302
- Arslan, M. Nuri. “Beyana Çağrı Mektubu Üzerine Verilen Beyannamelerle İlgili Ceza Uygulamasına İlişkin Bir Yargı Kararının İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 1985, S. 48
- Aslan, Murat – Yıldırım, Zübeyr. “İktisat ve Hukuk Disiplini Çerçevesinde Vergi Suçlarının İtirafını Teşvik Eden Düzenlemeler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2010, Y. 6, S. 63
- Atçı, Muhsin. “Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2007, S. 231
- Ateş, Kamil. “Amerika Birleşik Devletlerinde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2004, S. 278
- Ay, Hakan – Çakıcı, Ömer. “Pişmanlık ve Islah-I”, **Maliye Postası**, 15 Haziran 2002, Y. 23, S.523
- Ayaz, Garip – Sönmez, Erdal. “Vergi İdaresi’nin Bankalardan Aldığı Bilgiler Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanmayı Engeller mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1999, Y. 7, S. 81, s. 63
- Aydemir, Oğuz. “Pişmanlıkla Verilen Beyannameler ve Usulsüzlük Cezası Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Kasım 1987, Y. 8, S. 172
- Balcılar, M. Bahadır. “Gönüllü Uyuma Davet Yazısı Pişmanlık Hükümlerinden Faydalanmayı Engeller mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, Y. 17, S. 201
- Başagaç, Halil. “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1985, Y.4, S. 4
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2010, S. 261
- _____. “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Y. 31, S. 233

- Bayraktar, Köksal. “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, **İÜHFİM**, 1984, C.50, S. 1-4
- _____. “Faal Nedamet”, **İÜHFİM**, 1968, C. 33, S. 3-4
- Becker, Gary Stanley. “Crime and Punishment: An Economic Approach”, **Journal of Political Economy**, 1968, S. 73
- Biyar, Özgür. “Pişmanlık ile Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulabilir mi?”, **Mali Pusula Dergisi**, Mayıs 2006, Y. 2, S. 17
- Candan, Turgut. “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Y. 31, S. 233
- _____. “Pişmanlık ve İslah”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Ekim 1987, Y. 8, S. 171
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, 1980, C.37, S. 1-4
- Çankaya, Mehmet. “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Haziran 2003, Y. 24, S. 547
- Çavuş, Adnan. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2000, S. 93
- Çelikoğlu, Nevzat. “5815 Sayılı Kanunun Bazı Maddeleri Değişirken...”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.07.1953, S. 188
- _____. “5815 Sayılı Kanunun Şiddetli Cezaları Karşısında...”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.11.1951, S.147
- _____. “Bir Vergi Ahlâkı Nasıl Teessüs Edebilir?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.06.1951, S. 137
- _____. “Vergi Ceza Hukukumuzda Bir Sarsıntı mı?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, S. 148
- _____. “Vergi Ceza Hukukumuzun Sakatlanmış İki Müsamaha Maddesi”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 05.01.1957, S. 271
- _____. “Vergi Ceza Hukukumuzun Tâdilinde Doğru mu?”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.05.1951, S. 136
- _____. “Vergi Kanunlarımızda İstikrar”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.07.1954, S. 212

- _____. “Vergi Kanunlarımızda İstikrar”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.07.1954, S. 212
- _____. “Vergi Karşısında Mukavemet”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.06.1953, S. 186, s.1-2
- _____. “Vergi Usul Kanununun Sertliği”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 18.07.1956, S.260
- _____. “Vergi Yalnız Şiddetli Cezalarla Değil, Güler Yüzle, Tatlı Dille de Alınabilir.”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 15.10.1951, S. 146
- _____. Vergi Cezalarının Tahfifine Doğru (I), **Vergi ve Resimler Dergisi**, 04.07.1955, S. 235
- _____. Vergi Cezalarının Tahfifine Doğru (II), **Vergi ve Resimler Dergisi**, 19.07.1955, S. 236
- Çımat, Ali – Yayman, Derya. “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Zam ve Faizler Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, S. 72
- Çımat, Ali. “Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi ile İlişkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 35, Mart-Nisan 1996
- Delony, Elise – Posey, Clyde L. “Federal Tax Amnesty: Is It Appropriate?”, **CPA Journal**, Vol. LVII, July 1987
- Doğrusöz, Bumin. “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, S. 58
- _____. “Vergi Raporunun Dava Edilebilirliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, Y. 18, S. 210
- Dönmez, Recai. “Pişmanlık ve İslah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 157, Mayıs 1994
- _____. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına ‘Hukuk ve İktisat’ Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2000, Y. 8, S. 91
- _____. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, Y. 12, S. 136
- Ekinci, Mehmet. “Pişmanlık ve İslah Uygulaması”, **Maliye Postası**, 15 Eylül 1987, S. 169

- Erdem, Tahir. “Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2004, S. 189
- Erra, Carlo. Teşebbüste İhtiyariyle Vazgeçme, (Çev. Sahir Erman), **İÜHFM**, 1945, C. 10, S. 3-4
- Feess, Eberhard & Heesen, Eva. “Self-Reporting and Ex Post Asymmetric Information”, **Journal of Economics**, 2002, S. 77
- Göktaş, Göktaş. “Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Vade ve Ödeme Tarihi Arasındaki İlişki”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2005, Y. 13, S. 152
- Güngör, Şükrü. “Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Ocak 1988, C. 3, S. 22
- Horn, Lawrence S. – Sapinski, Richard J. “Swiss Banks No Longer A Safe Haven?”, **The Metropolitan Corporate Counsel**, July 2009. <http://www.metrocorpocounsel.com/pdf/2009/July/33.pdf> (Erişim: 12.02.2010)
- Işık, İsmail – Topaç, Selimhan. “Pişmanlık ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları”, **Yaklaşım**, Ekim 2006, Y. 14, S. 166
- _____. “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2006, S. 300
- _____. Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları (I), **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, Y. 14, S. 163
- _____. Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları (II), **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2006, Y. 14, S. 164
- İçel, Kayıhan. “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İÜHFM**, 1984, C. 50, S. 1-4
- Jackson, Ira. “Amnesty and Creative Tax Administration”, **National Tax Journal**, Vol. 39, no 3
- Kavak, Ahmet. “İhtirazi Kayıtle Pişmanlık Hükümlerine Göre Beyanname Verilmesi Mümkün müdür?”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Aralık 2004, S. 200
- Kaya, Mehmet Ali. “Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Ay Kesirleri İçin Zammın Günlük mü Yoksa Aylık mı Hesaplanacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2005, Y. 13, S. 154
- Kaya, Ömer. “Vergi İncelemesi ve Takdire Sevkedilme İşlemlerinin Pişmanlık Müessesesine Etkisi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Ağustos 1998, S. 278

- Kekevi, Hüseyin Gökşin. “Pişmanlık Programları: Muharebeyi Kaybetmek, Savaşı Kazanmak”, **Rekabet Dergisi**, 2008, S. 34
- Kellner, Martin. “Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool?”, **German Law Journal**, 2004, C. 5, S.4
- Kemper, Martin. “Die Selbstanzeige nach § 371 AO – Eine verfehltte ‘Brücke zur Steuerehrlichkeit’?”, **Zeitschrift für Rechtspolitik**, 2008, Heft 4
- Kızılot, Şükrü. “Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Sorunlara Çözüm**, 2 Haziran 1986, S. 6
- Kızılot, Zuhâl. “Gayrimenkulün Tapudaki Satış Değerinin Sonradan Yükseltilebileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2005, Y. 13, S. 152
- Kocahanoğlu, Osman Selim. “Vergi Hukukunda Pişmanlık Nedir?”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. XXXII, S. 4, Temmuz 1985
- Korkusuz, Mehmet. “Pişmanlık Hükümlerinden Faydalanmanın Şartları”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ocak 1996, Y.17, S. 368
- Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHFD**, 1988, C. 40, S. 1
- _____. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, C. 36, S. 1-4, 1979
- Madison, Allen D. “An Analysis of The IRS’s Voluntary Disclosure”, **Tax Lawyer**, 2000-2001, Vol. 54, N. 4
- Maliye Bakanlığı, “Vergi Cezalarından Kurtulma veya Bunların Hafifletilmesi”, **Maliye Bülteni**, 22.04.1961, S. 499
- _____. “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, Islah ve Pişmanlık”, **Maliye Bülteni**, 22.04.1961, S. 498
- McLeay, Bartholomew L. “Disincentives to Voluntary Disclosure: United States v. Hebel and Deleet Merchandising Corp. v. Commissioner”, **Virginia Tax Review**, 1983-1984, Vol. 3
- Mintz, Seymour S. “Tax Section Position on Voluntary Disclosure Policy”, **Bulletin**, March 1953, Vol. 6, Issue 2
- Müller, Lutz. “Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung durch Anerkennung des Betriebsprüfungsergebnisses?” **Der Betrieb**, 1981, s. 1482 (*Frees, s. 118, dpn. 55’ten atfen*)



- Nell, Mathias – Schlüter, Harald. “Die strafbefreiende Selbstanzeige als Instrument der Korruptionsbekämpfung?”, **Neue Juristische Wochenschrift**, 04.07.2008, Heft 28
- Neumark, Fritz. “Vergi Cezaları Meselesi”, **İktisadi Uyanış Dergisi**, 1952, C. V, S.38
(*Hızlı, s.15’ den naklen*)
- Okula, Stanley J. “The Internal Revenue Service’s Voluntary Disclosure Policy”, **United States Attorney’s Bulletin**, July 2001, Vol. 49, N. 4
- Omaç, Ramazan. “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suç İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2004, S.193
- Özdemir, Halil İ. “Vergi İncelemesi Esnasında İncelenen Konu ile İlgili Olarak Beyanname Verilebilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2005, Y.13, S. 150
- Palmer, David. “ ‘Back to Tax!’: A Mid-Year Overview of IRS Criminal Investigation”, **Tax Practice & Procedure**, August-September 2003
- Pekcantez, Hakan. “Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Aralık 2005, S.5
- Rettig, Charles P. – Toscher, Steven R. “IRS Revised Voluntary Disclosure Policy: Feel Lucky?”, **Tax Practice & Procedure**, June-July 2003
- Ross, Bonnie. “Federal Tax Amnesty: Reflecting On The States Experiences”, **Tax Lawyer**, Vol. 40/1, Fall 1986
- Rüping, Hinrich. “Selbstanzeige und Steuermoral”, **Deutsches Steuerrecht**, 03.09.2010, Heft 35
- Savran, Hayatî. “Vergi Cezaları III”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 19.03.1956, Y.11, S. 252
- _____. “Vergi Cezaları IV”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 05.05.1956, Y.11, S. 255
- Selçuk, Sami. “Suç, Suç Yörüngesi ve Kalkışmanın Konumu”, **Adalet Dergisi**, Eylül-Ekim 1983, Y. 74, S. 5
- Seviğ, Vasfi Raşit. “Askeri Ceza Kanunu”, **AÜHFD**, 1953, C. X, S. 1-4
- Seviğ, Veysi. “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, Y. 10, S. 120
- Sharp, William M. – Kemm, Larry R. “Voluntary Disclosure Update for U.S. UBS Clients”, **Tax Notes International**, November 10, 2008

- Song, Young-dahl – Yarbrough, Tinsley E. “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, **Public Administration Review**, September-October 1978, Vol. 38, No 5
- Soyman, Enver. “Bir Yazının Düşündürdükleri”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 07.03.1957, Y.12, S.275
- _____. “Pişmanlık Hükümünde Hatalı Bir Tatbikat”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 02.11.1953, S. 195
- Sözüer, Adem. “Yeni Bankacılık Kanunu’nda Suçlar ve Yaptırımlar”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Aralık 2005, S. 5
- Spofford, William R. “Chairman’s Letter on Voluntary Disclosure Policy”, **Bulletin**, 1961-1962, Vol.15, Issue 1 (October 1961)
- Taş, Metin. “Vergi Hukukumuzda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, **Bursa SMMMO Bülteni**, Aralık-Ocak 1993, Y. 2, S. 18-19
- Tekin, Selçuk – Renda, Emre. “İhtirazi Kayıtlı Pişmanlık Beyannamesi Verilebilir mi?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2003, S. 172
- Terzioğlu, Ömer. “İhbar ve Pişmanlığa Dair”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.10.1953, Y. 9, S. 193
- Toydemir, Seçkin. “Elektronik Ortamda Beyanname Verme Uygulaması (I)”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, S. 199
- _____. “Elektronik Ortamda Beyanname Verme Uygulaması (II)”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2009, S. 200
- Tunçer, Mehmet. “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2003, S. 181
- Türkmen, Nedim. ”Pişmanlık Müessesesinde 15 Günlük Sürenin Son Günü Tatile Rastlarsa Süre Uzamaz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1998, S. 115
- Ufuk, Mehmet Tahir. “Vergi Hukukunda Pişmanlık Müessesesinin Mahiyeti, Yararlanma Şartları ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2001, Y. 9, S. 106
- Uyanık, Pelin. “Pişmanlık Programları”, **Rekabet Dergisi**, 2002, S. 10
- Ünver, Musa Kazım. “Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranılan Şartlar”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mart 2005, S. 20
- Wells, Steve C. “State Tax Amnesty Programs on The Rebound”, **Journal of State Taxation**, Spring 2002, Vol. 20, No 4

- Yalçın, Cevdet. Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Tâdil Sebepleri, **Vergi ve Resimler Dergisi**, 01.10.1951, S. 145
- Yaşın, Mehmet. Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2007, S. 174
- Yazıcı, Ahmet. “Pişmanlık Fayda Verir (mi?)”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S. 26
- Yenisey, Feridun. “Kitap İncelemesi: Suçların Azaltılması ve Ceza Hukuku, Ultima Ratio”, **İBD**, 1994, C. 68, S. 10-11-12
- Yıldız, Seyfi – Dinç, Yusuf. “İhtirazi Kayıtlı Pişmanlık Yoluyla Beyanname Verilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Aralık 2004, S. 200
- Yılmaz, Ahmet. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1979, S. 2

RESMÎ YAYINLAR, RAPORLAR

- Annual Report of The American Bar Association**, 84th Annual Meeting, 1961, Vol. 86
- GİB 2008 Faaliyet Raporu**, Ankara: 2009
- GİB 2009 Faaliyet Raporu**, Ankara: 2010
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: DPT Yayınları 2001
- Tax Evasion and Avoidance**, Hampshire: The Commonwealth Association of Tax Administrators, 2006
- TBMM Tutanak Dergisi**, 01.07.1953, Birleşim: 99, Oturum: 1
- TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: 1990
- Türkiye Barolar Birliği. **Türk Ceza Kanunu Reformu**, Birinci Kitap, Ankara: TBB Yayınları, 2004
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi**
- Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu**, TBMM Tutanak Dergisi, 25.04.1947

TEZLER

- Aslan, İsmail Özgür. **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2006
- Başterzi, Süleyman. **İş Uyuşmazlıkları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara, 2000
- Hatipoğlu, Mehmet. **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik bir Çalışma** (Uşak İli Uygulama Sonuçları), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyonkarahisar, 2007
- Kocaer, Şenol. **Kartellerle Mücadelede Pişmanlık Programlarının Uygulanması**, Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezi, Ankara, 2005
- Koşar, Neslihan. **Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir, 2007
- Kutlar, İsmail. **İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi SBE, Gaziantep, 2005
- Sugözü, İbrahim Halil. **Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)**, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, Konya 2008
- Topaç, Selimhan. **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Pişmanlık ve Islah**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2005
- Üyümez, Mustafa Erkan. **Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2004
- Walzl, Markus. **Self-Reporting in Optimal Law Enforcement Against Criminal Teams**, ph-D thesis, RWTH Aachen University, Germany, 2003.



SÖZLÜKLER

- Akdoğan, Abdurrahman – Kırbaş, Sadık – Eyüpgiller, Saygın. **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Birinci Baskı, Ankara: Yargı Kitabevi, 1986Ayverdi, İlhan. **Misalli Büyük Türkçe Sözlük**, İkinci Baskı, İstanbul: Mas Matbaacılık, 2006
- Black, Henry Campbell. **Black's Law Dictionary**, St. Paul - Minnesota: West Publishing Co., 1990
- Hançerlioğlu, Orhan. **Felsefe Ansiklopedisi**, C. 5, İkinci Basım, İstanbul: Remzi Kitabevi 2000
- IBFD. **IBFD International Tax Glossary**, 5th Edition, The Netherlands: IBFD Publications 2005
- Özcan, Hüseyin. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1985
- Şafak, Ali. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Selim Kitabevi, 2002
- Türk Dil Kurumu. **Türkçe Sözlük**, Onuncu Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 2005
- Türk Hukuk Kurumu. **Türk Hukuk Lûgatı**, Üçüncü Baskı, Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayını, 1991
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Üçüncü Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1985

GAZETELER

- Doğrusöz, Bumin. "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt", **Dünya Gazetesi**, 31.10.2002
- Seviğ, Veysi. "Pişmanlık Zammı giderleştirilebilir mi?", **Dünya Gazetesi**, 02.10.2006