

**İ.Ü. İktisat Fakültesi**  
**Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**  
**Prof. M.Orhan Dikmen'e Armağan**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA**  
**PİŞMANLIK VE İSLAH MÜESSESESİ**

**Prof.Dr. Şerafettin AKSOY**  
**İ.Ü. İktisat Fakültesi**

## TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE İSLÂH MÜESSESESİ

### A - Pişmanlık ve islâhın mahiyeti ve önemi:

Vergi tarhının dayandığı esaslardan birisi olan beyan sisteminde en önemli husus mükelleflerin beyanlarının kanun hükümlerine göre doğru olup olmadığına incelenmesidir. Vergi idaresinin yaptığı vergi denetimleri ve sistemde yer almış olan vergi güvenlik önlemleri ile etkin bir vergi kontrolü sağlanmaya çalışılır. Yapılan bu denetimler sonucu beyan dışı bırakılmış olan matrah veya matrah farkının bulunması halinde, mükellef veya vergi sorumlusundan cezalı vergi alınmaktadır. Vergi cezalarını ise, kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları diye guruplandırmak mümkündür. Eğer mükellef hiç beyanname vermemişse, o vergilendirme dönemine ilişkin vergi matrahı Takdir Komisyonu tarafından tesbit edilmekte ve bu matrah üzerinden vergi cezalı olarak hesaplanmaktadır.

Bu gibi hallerde, idare tarh edilen vergiyi tahsil etmeye çalışmakta, mükellef ise hesaplanan miktarı ödemekten kaçınmakta veya uzun bir zaman dilimi içinde ödemek istemektedir<sup>(1)</sup>. Bu nedenle de vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. İşte, ortaya çıkan vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümlenmek hem idare hem de mükellef veya vergi sorumlusu bakımından çok önemli sonuçlar doğurduğu için pişmanlık ve islah müessesesi vergi sistemimize 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1950 yılında girmiş bulunmaktadır. Bu müessesenin amacı, yukarıda açıklanan nedenlerle, doğabilecek olan uyuşmazlıkların bazı koşullarla idari safhada çözümlenmesini sağlamaktır<sup>(2)</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. nci maddesine göre pişmanlık ve islâh müessesesi, beyana dayanan vergilerde, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarının, yine mükellef tarafından yasanın aradığı koşullara uyulmak şartıyla vergi idaresine bildirilmesi<sup>(3)</sup> olayıdır. Böylece pişmanlık ve islah müessesesi ile işlediği suçtan pişmanlık duyan iyiniyetli mükelleflerin işlediği vergi suçlarını itiraf etmeleri halinde onlara ceza-i müeyyide uygulamamak suretiyle, hem belki hiç alınamayacak bir vergiyi almak, hem de halkın vergi ahlâkını yükseltmek ve geliştirmek amacı güdülmekteydi. Ancak pişmanlık müessesesi beyana dayanan vergilerde, vergi idaresinin iyi bir kontrol mekanizması kuramaması ve işletmemesi sonucunda devlet gelirleri üzerine menfi etki yapmış ve ayrıca iyiniyetli, dürüst mükellefler ile bu müesse-

(1) Kızılot, Şükrü: "Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islâh Yoluyla Çözümlemesi" Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Yıl: 2, sayı: 6, Haziran, 1986, s.: 7.

(2) Yılmaz, Ahmet: "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık" Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yayınları, İstanbul, 1979, sayı: 2, s.: 73.

(3) Ekinci, Mehmet: "Pişmanlık ve Islâh Uygulaması". Maliye Postası, Yıl: 8, sayı: 169, 15 Eylül 1987, s.: 39.

seyi kötüye kullanan mükellefler arasında rekabet eşitliği bozulmuştur. Bu nedenlerden dolayı, 5815 sayılı yasa ile uygulamaya konulmasından bir yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

1.7.1953 tarihinde kabul edilen, 24.7.1953 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 6094 sayılı yasa ile tekrar V.U.K. da yer alan pişmanlık müessesesi uygulamaya konmuş ancak ilkinden farklı olarak kaçakçılık ve kusur cezaları ile birlikte, hileli vergi suçlarında kapsamına almış ve ayrıca, tarh edilen verginin aslına % 2 oranında aylık pişmanlık zammı uygulanması da öngörülmüş bulunmaktadır. V.U.K.'nın 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslâh beyana dayanan vergilerden V.U.K.'na tabi olanlara uygulanmak suretiyle mükellefe durumunu düzeltme olanağı tanınmış bulunmaktadır. Ayrıca pişmanlığın, bir "faal nedamet" durumu olarak nitelendirilebileceği ifade edilmektedir<sup>(4)</sup>.

Vergi hukukumuzda yer alan pişmanlık ve ıslâh müessesesinin amacı, öyle sanıyorum ki: işlediği vergi suçundan pişman olmuş ve gizli kalmış vergi suçlarını işlemiş kişileri yasada gösterilmiş bazı koşullarda cezalandırmamaktır. Çağımızda vergilendirmede vergi tarhının dayandığı beyan sistemi etkin bir kontrol ve iyi organize edilmiş bir vergi yargısı sisteminin kurulmasına bağlı bulunmaktadır. Ancak, etkin kontrol ve iyi organize edilmiş vergi yargısı sistemini kurmuş olan ülkelerde bu müessese kanunun amaçlarına bir ölçüde yardımcı olabilmektedir. İşlediği vergi suçundan pişmanlık duyan, iyiniyet sahibi mükelleflerin suçlarını bazı koşullarda itiraf etmeleri halinde vergi suçunun meydana çıkması imkansız olan bir devlet alacağının ortaya çıkmasını kolaylaştırmış olacaktır. Fakat bu müesseseden yararlanmak sûretiyle devlet alacağını geç ödemek veya hiç ödememek isteyen, mükelleflerin de olabileceğini akıldan çıkarmamak gerekir. Diğer bir ifadeyle, kötüniyetli mükelleflerce devlet alacağının geç ödenmesi yada hiç ödenmemesi için bir araç haline getirilmesinin mümkün olduğuda unutulmamalıdır<sup>(5)</sup>.

## B- Pişmanlık ve İslâh Kapsamına Giren Vergiler

Ülkemizde, pişmanlık ve ıslâh müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre, pişmanlık ve ıslâh beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanmaktadır. Ancak, beyan usulüne tabi olmasına rağmen, bazı vergiler pişmanlık ve ıslâh kapsamı dışında tutulmuşlardır. Örneğin beyana dayanan vergilerden olan Emlâk Vergisinde durum böyle olup, pişmanlık ve ıslâhla ilgili madde hükmü uygulanmamaktadır<sup>(6)</sup>. Ayrıca beyan usulüne tabi olmayan vergilerle vergi usul kanunu kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerince alınan vergilerin de bu madde hükmünden yararlanamayacağı; diğer bir ifadeyle, V.U.K.'na tabi olmayan vergilerle Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerince alınan vergilerden dolayı, pişmanlık ve ıslâh müessesesinden faydalanılamayacağı çok<sup>(7)</sup> açıktır. Ancak, Vergi Usul Kanun'unda yer almış olan bu müessesenin önemi ve vergi sistemine getirilmesindeki amacı düşünüldüğü zaman, kapsamın ge-

(4) Kaneti Selim, *Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.: 218.*

(5) Yılmaz, Ahmet: "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık" *Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 2, İstanbul 1979, s.: 173-174.*

(6) *Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine 30.12.1980 tarihinde 2365 sayılı yasanın 90. maddesiyle ilave edilen fıkra.*

(7) Mutluer, M.Kamil: "Vergi Ceza Hukuku" *E.İ.T.İ.A Yayınları, No: 214, Eskişehir 1979, s.: 204.*

nişletilmesinin faydalı olacağı kanaatini taşıdığımızı ifade etmek isteriz.

### C- Pişmanlık ve İslâh Kapsamına Giren Vergi Suç ve Cezaları

Halen yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 371. maddesinde "Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık (338, 346 ve 347.inci 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."

1- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (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 gündün evvel (Kaçakçılığa teşebbüs halinde bu suçun tesbit edildiği gündün 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 geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanu'nun 51. inci maddesinde belirtilen nisbette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs fiillerini işleyenler hakkında "338, 346, 347'inci madde hükümleri uygulanmaz."

Bu madde hükmü "Emlâk Vergisinde uygulanmaz." denilmek suretiyle, pişmanlık ve islâh kapsamına giren vergi suç ve cezaları ile bunların şartları hükme bağlanmış bulunmaktadır. Şöyle ki, bu madde kapsamına kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, iştirak, teşvik ve yardım suçları ile ağır kusur ve kusur suçları da girmektedir.

#### a- Vergi Ziyana Bağlı Suçlar

Vergi mükellef veya sorumlusunun işlediği vergi suçları genellikle vergi ziyana neden olmaktadır. Vergi ziyayı ise Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." denilmek suretiyle tanımlanmış bulunmaktadır. Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçu hallerinde muhakkak mükellef veya vergi sorumlusu fiilleri sonunda vergi ziyana neden olmaktadırlar. Vergi ziyayı, verginin eksik

ödenmesi anlamına geldiği gibi, verginin zamanında ödenmemesini de ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde 9 bent halinde sayılmış olan fiil ve durumlardan, biriyle vergi mükellefi veya sorumlusu, vergi ziyana sebep olursa, kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadır. Aynı kanunun mükerrer madde 347'de ağır kusur şöyle tanımlanmaktadır. "Ağır kusur, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden biriyle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir." Bu tanıma göre, V.U.K.'nun mükerrer 347. maddesinde sayılmış olan fiillerin vergi ziyana sebebiyet vererek işlenmiş olması gerekmektedir. Kanunda sayılan fiiller dışındaki suçlar ağır kusur sayılmayacaktır. Kusur ise, kaçakçılık ve ağırkusur sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. (V.U.K. Madde 348) Diğer bir ifadeyle, kusur, kaçakçılık ve ağır kusur halleri dışında vergi kanunlarının hükümlerini ihlâl ederek vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.

Yukarıda açıkladığımız suçların cezalarına gelince: Kaçakçılık suçunu işleyen vergi mükellef ve sorumlusu hakkında, 344. maddenin 1-6 numaralı bentlerindeki suçları işleyenler için, 8. bentteki hadler ve miktarlar nazara alınmaksızın, ziyana sebep oldukları verginin 3 katı tutarında para cezası ve ayrıca 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ve ayrıca bu müddet kadar ticaret, sanat ve meslek icrasından men cezası verilebilmektedir (V.U.K. 345 ve 359). 344 maddenin 1-6 numaralı bentleri dışındaki suçları işleyenler için hapislik ve ticaret, sanat ve meslek icrasından men cezası verilmemekte, sadece ziyaa uğrattıkları verginin 3 katı tutarında para cezasına hüküm olunmaktadır (V.U.K. madde 345). Ağır kusur suçu işlendiği zaman, bu suçu işleyen vergi mükellef veya sorumlusuna, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi cezası kesileceği hükme bağlanmıştır (V.U.K. madde 349). Kusur suçu işleyen vergi mükellef ve sorumlularına ise, ziyaa uğrattıkları verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilmektedir (V.U.K. mükerrer madde 349)<sup>(8)</sup>.

Vergi mükellefi veya sorumlusu yukarıda değindiğimiz vergi suçlarını işledikten sonra, kanunda belirtilmiş olan şartlar gerçekleştiği takdirde pişmanlık ve islâh hükümlerinden yararlanabilecektir. Yani bu gibi kimselere, yukarıda belirtilen vergi cezaları kesilmeyecektir.

#### **b- Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu**

Bu suçun işlenmesi sonucunda, henüz ortada bir vergi ziyası söz konusu değildir. 344 maddenin 1-6 numaralı bentlerindeki fiilleri işleyenlerin henüz beyanname zamanı gelmeden önce bu fiilleri tesbit edilirse, veya bir hesap dönemi içinde ayrı ayrı tarihlerde olmak üzere en az iki defa fatura ve benzeri vesikaları tanzim etmeyenler veya ödeme kaydedici cihaz almak zorunda olduğu halde almayanlar, cihazları bozanlar, bozuk cihazı kullananlar, başkalarının kullanmasına müsaade edenler ile bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde olmak üzere en az iki defa cihazları kullanmamak suretiyle satış fişi vermedikleri tesbit edilenler, Maliye ve Gümrük Bakanlığının özel işareli görevlisinin ikazına rağmen araçlarını durdurmamaları Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve defterdarlar ile an-

(8) Bu konuda daha fazla bilgi için Bkz. Aksoy, Şerafettin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.: 81,91.

laşmalı olan matbaacılarından (perakende satış fiş v.s. basanlardan) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya basıp dağıtanlar ile bildirim görevini yerine getirmeyenler, vergi ziyanın meydana gelip gelmediğine bakılmaksızın vergi kaçaklığına teşebbüs etmiş sayılırlar ve 1 aydan 1 yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyetlerine karar verilmektedir (V.U.K. Madde 358 ve 360).

Bu gibi hallerde de, pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün bulunmaktadır<sup>(9)</sup>.

### c- Kaçaklığa İştirak, kaçaklığa yardım ve kaçaklığa teşvik.

Kaçaklığa iştirak suçu, birden fazla kişinin, ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla, kaçaklık veya kaçaklığa teşebbüs suçlarını ayrı ayrı veya doğrudan doğruya beraber işledikleri takdirde doğmaktadır. Bu kişiler hakkında, iştirak ettikleri suçlar için kanunda belirtilmiş olan cezalar uygulanmaktadır (V.U.K. madde 338).

**Kaçaklığa teşvik:** Bir vergi mükellefi veya sorumlusunu kaçaklık yapmaya azmettirenlere işlenen fiiller dolayısıyla mükellefe veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır. Teşvik eden kişinin mükellef veya sorumlu olup olmaması önemli değildir (V.U.K. madde 346).

**Kaçaklığa Yardım:** Kaçaklık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını kendi fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmemek şartıyla, bu fiiller için kanunda gösterilmiş olan cezaların dörtte biri kesilmekte veya hükmedilmektedir.

Aynı yardım V.U.K.'nun 344. maddesinin 1-6 bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara ise, bu fiiller için, tayin edilmiş olan cezanın yarısı verilmektedir.

Ancak, V.U.K.'nun 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenlere vergi cezası kesilmemektedir (V.U.K. madde 347).

İşte burada görüldüğü gibi, kaçaklığa iştirak, kaçaklığa yardım ve kaçaklığa teşvik suçu işlemiş olan kimseler pişmanlık şartlarını yerine getirdiği takdirde, pişmanlık hükümlerinden yararlanmakta ve bu suçlardan dolayı kendilerine ceza verilmemektedir.

### d- Genel Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Suçları

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule dair hükümlerinin yerine getirilmesine denilir. Vergi ziyana sebep olmayan ve vergi kanunlarının şekle ve usule dair hükümlerinin ihlal edilmesi hallerine usulsüzlük hali denilmektedir.

2365 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle usulsüzlük suç ve cezaları genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük halleri diyebileceğimiz iki ana guruba ayrılmış bulunmaktadır<sup>(10)</sup>.

Vergi Usul Kanununda, usulsüzlük cezalarının pişmanlık kapsamına girdiğine da-

(9) İkinci, Mehmet, a.g.m., s. 40.

(10) Bu konuda daha fazla bilgi için Bkz. Aksoy, Şerafettin, a.g.e., s.: 92-97.

(11) Kanetti Selim, a.g.e., s.: 218.

ir bir hüküm bulunmamaktadır. Yani pişmanlık yoluyla, usulsüzlük cezalarından kurtulmak mümkün değildir. Bunun nedeni olarakta, bu tür vergi suçlarının vergi ziyama neden olmaması gösterilmektedir<sup>(11)</sup>. Fakat, çeşitli yorum ve yargı kararlarında zaman zaman, pişmanlık hükümlerinden usulsüzlük suçu işleyen kimselerinde yararlandırılması fikrinin benimsendiğini ve savunulduğunu görüyoruz<sup>(12)</sup>.

#### D- Pişmanlık ve İslâh Müessesesinden Faydalanma Koşulları

Pişmanlık, beyana tabi vergilerin zamanında beyanın yapılması veya, eksik veya yanlış beyan yapılması hallerini düzeltme imkanı sağlayan bir müessesedir. Aynı zamanda pişmanlık, kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, kaçakçılığa iştirak, kaçakçılığa yardım, kaçakçılığa teşvik, ağır kusur ve kusur niteliğindeki suçların cezalarının ortadan kalkmasını sağlamaktadır. Ancak pişmanlık ve islâh müessesesinden yararlanabilmek için kanunun aradığı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşulları şu şekilde sıralamak mümkündür.

1- Yükümlünün ilgili vergi dairesine pişmanlık dilekçesini vermeden önce, bir ihbarın yapılmamış olması,

Mükellefin işlediği vergi suçunu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü olarak bildirildiği takdirde bu beyanın tutanağa, ve dilekçe ve tutanağında resmi kayıtlara geçirilmiş olması şartı aranmaktadır<sup>(13)</sup>. Posta ile ihbarda bulunulması halinde, dilekçenin postaya verilmiş tarihi esas alınması gerekir<sup>(14)</sup>. Eğer muhbir (ihbarcı) doğrudan ilgili makama değil de başka bir yanlış makama ihbarda bulunursa yapılan ihbarın geçerli olması icab eder. Çünkü kanunda "herhangi bir resmi makam" a ibaresi kullanılmıştır. İhbarın yapıldığı tarihin tesbitinde de, yanlış bir makamda olsa, ihbarın yapıldığı makamdaki tarihin esas alınması lâzımdır (V.U.K. madde 371/1). İşte böyle bir ihbar yapılmamışsa, ancak o zaman mükellefin pişmanlık ve islâh dilekçesinin geçerli olma şartlarından birincisi geçerli sayılmaktadır. İhbardan sonra yapılan pişmanlık ve islâh talepleri Vergi Usul Kanununa göre hükümsüzdür. Çünkü ihbardan sonra yapılan haber vermelerin mecburi olarak yapıldığı varsayılmaktadır.

Aynı zamanda ihbarın yazılı olarak, resmi kayıtlara geçirilmesi suretiyle veya sözlü ihbarların tutanaklara geçirilmesi suretiyle bu tutanakların, kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü, ihbarın yapıldığı zamanı açık bir şekilde tesbit etmek, ancak bu şekilde mümkün olmaktadır.

İhbarın herhangi bir resmi makama yapılması lazımdır. Örneğin bu makam mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, savcılık yada diğer

(12) Başağaç, Halil; "Vergi Usul Hukukunda Pişmanlık ve İslâh", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1985/4, Yıl: 4, s.: 55.

(13) Aydın Ünal, "Pişmanlık ve İslâh", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 3, sayı: 25, 1983, s.: 23.

(14) Başağaç, Halil; a.g.m., s.: 58-59.

bir idari organ veyahutta vergi inceleme elemanı olabilir. Ancak bu resmi organlara yapılan ihbarın pişmanlık ve islâh talebinde bulunulan konuyla ilgili olması gerekmektedir.

Mükellefin vergi kaybına neden olduğu hususunda yapılan ihbar, herhangi bir kanıtı dayanmadığı takdirde, pişmanlık uygulamasına mani teşkil etmemektedir. Böylece asılsız yapılacak olan ihbarlar önlenmiş olmaktadır.

2- Yükümlü tarafından verilen pişmanlık ve islâh dilekçesinden önce, vergi memurları ya da takdir komisyonlarının mükellefin hesaplarını incelemeye başlamamış olması,

İncelemenin çeşiti ve kapsamı önemli değildir. Çünkü kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık ve islâh istemini önleyeceği belirtilmiş bulunmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesine başlanması tüm vergiler yönünden pişmanlık ve islâh istemini kesmektedir. Bu sebeple, yapılan inceleme ister tam ister kısmi ve isterse karşı inceleme olsun, pişmanlık ve islâh talebini geçersiz hale getirmektedir.

Pişmanlık ve islâh dilekçesinin mükellef tarafından ve incelemeye başlamadan önce verilmesi gerekir. İncelemeye başlama tarihi bu noktada önem kazanmaktadır. İncelemeye başlama halinin bazı durumlarda tesbitinin güç olmasına rağmen, genellikle incelemeye ilişkin bir tutanak düzenlenmesi hallerinde, incelemeye başlandığını kabul etmek gerekmektedir<sup>(15)</sup>. Örneğin, işyerinde yapılan incelemelerde inceleme tutanağının düzenlenmesi, dairede yapılan tetkiklerde ise mükellefe defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tebliğ tarihi incelemenin başlama tarihi sayılmaktadır.

Pişmanlık ve islâhata haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı yada olayın takdir komisyonuna gönderildiği günden evvel verilmesi ve resmi kayıtlara geçirilmesi gerekir. Kaçakçılığa teşebbüs hallerinde ise bu suçun tesbiti gününden önce haber verme olayı gerçekleşmiş olmalıdır (V.U.K. madde 37/2). Çünkü, mükellefin pişmanlık ve islâh hükümlerinden yararlanabilmesi için, pişmanlığa konu olayın takdir komisyonuna sevk edilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Takdir komisyonuna sevk edilmesi hallerinde, pişmanlık talebi sadece takdir konusu olan vergi türü açısından önlenmiş olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, takdire sevk edilen vergiyle, pişmanlık ve islâh talebinde bulunmuş olan vergi'nin aynı türden olması gerekmektedir. Yani, pişmanlık talebinde bulunan vergi ile takdire sevk edilen vergi türünün farklı olması pişmanlık talebini kesmez ve onu hükümsüz hale getiremez.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığına göre, incelemenin türü ve kapsamı ne olursa olsun, herhangi bir vergi inceleme, pişmanlık ve islâh talebini önlemektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesine başlanması tüm vergiler yönünden, pişmanlık ve islâh istemini kesmektedir. Halbuki takdir komisyonuna sevk etme, sadece takdire sevk edilen vergi türü bakımından pişmanlık ve islâh talebini önlemektedir.

(15) Bkz. Danıştay 4. D. 8.4.1982 T., 1982/352 E., 1982/1207 K. (Kızılot Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulaması ile İlgili Müktezalar ve Danıştay Kararları, Vergi Yayınları, Ankara 1983, s.: 620).



Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan anlaşıldığı gibi, pişmanlık ve islâh müessesesinden yararlanabilmek için, mükellefin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden yetkili resmi makamlara bir dilekçe ile haber vermesi gerekmektedir. Fakat, uygulamada mükellef beyannamenin herhangi bir kenarına, pişmanlık ve islâh hükümlerinden yararlandırılması istemini yazarsa, bir dilekçe vermemesine rağmen bu hükümden yararlandırılmaktadır. Eğer haber verme idarenin çağrı mektubundan sonra yapılırsa pişmanlık ve islâh hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır<sup>(16)</sup>. Haber vermenin ilgili resmi makama yapılması da pişmanlık ve islâh müessesinin işleyişinde zaman açısından önemli sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, mükellef pişmanlık ve islâh dilekçesini yetkili resmi makama verirse sorun olmayacak, fakat dilekçenin yanlış bir makama verilmesi halinde, haber verme tarihinin belirlenmesi bakımından problemler ortaya çıkacaktır<sup>(17)</sup>.

Pişmanlık ve islâh dilekçesinin, mükellef tarafından belli koşullara uygun bir şekilde yetkili resmi makama verilmesiyle fail cezadan kurtulamaz. Ancak bu, suçlunun cezadan kurtulmasının bir başlangıcıdır. Eğer, mükellef pişmanlık ve islâh dilekçesini verdikten sonra, yerine getirmesi gereken yükümlülükleride yerine getirirse, işte o zaman cezalandırılmaz. Yani, yalnızca pişmanlık ve islâh dilekçesinin verilmiş olması mükellefin cezalandırılmaması için yeterli olmamaktadır. Mükellef veya sorumlunun bundan sonra uyması gereken bazı koşullarda bulunmaktadır. Yasa koyucu, bu şartları Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde şöyle sıralamıştır:

3- Hiç verilmemiş olan, vergi beyannamesinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi,

Haber verme dilekçesi, beyan zamanı geldiği halde hiç verilmemiş olan vergi beyannamesiyle ilgili ise, beyannamenin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmiş olması gerekir. Haber verme dilekçesi posta ile gönderildiği takdirde haber verme tarihi, taahhütlü gönderilmiş ise postaya verildiği, adi olarak gönderilmiş ise dilekçenin vergi dairesinde kayda geçirildiği tarih olmaktadır. 15 günlük beyanname verme süresinin hesabında ise Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendi dikkate alındığında, haber verme dilekçesinin verildiği günün hesaba katılmaması gerekmektedir. Nitekim, Danıştay içtihat kararlarının da bu yönde olduğu görülmektedir<sup>(18)</sup>.

4- Eksik yada yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

Haber verme dilekçesi, eksik veya yanlış verilmiş bir beyanla ilgili ise, bu gibi durumlarda haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde bu eksikliğin veya yanlışlığın tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

5- Vergi aslının ve gecikme zammının 15 gün içinde ödenmesi lazımdır.

Pişmanlık dilekçesi ile haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergiler 6183

(16) Bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Müktezası 3.3.1982, tarih 2476453-161-2 (Kızılot Şükürü, a.g.e., s.: 621).

(17) Başağaç Halil, a.g.m., s.: 57.

(18) Bkz. Danıştay 13. D. 10.1.1980 T. 1979/2342 E. 1980/2, K. (Danıştay Dergisi, Yıl: 11, s. 40-41, Ankara 1981, s. 423).

sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre bir gecikme zammı hesaplanarak verginin aslı ile birlikte bu zammın, haber verme tarihinden başlanarak 15 gün içinde ödenmesi öngörülmektedir (V.U.K. madde 371/5).

Bu hükme göre pişmanlık ve islâh hükümlerinden yararlanma talebinde bulunan ilgilinin ödeme süresi geçmiş vergilerle, bu vergiler üzerinden 6183 sayılı kanunun 51. maddesi uyarınca hesaplanacak gecikme zammını 15 günlük süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu sürenin başlangıcı konusunda farkı görüşler ileri sürülmektedir. Fakat yaygın olan görüşe göre, bu sürenin haber verme tarihini izleyen günden itibaren başladığıdır. Eğer verginin aslı ve gecikme zammı bu süre içinde ödenmez veya eksik ödenirse o zaman pişmanlık ve islâh hükümleri uygulanmaz ve yükümlüye gereken cezalı tarhiyat yapılır.

Pişmanlık ve islâh dilekçesinin kabulü ve şartlarının gerçekleşmesi halinde geçmişteki gecikme zamlarının ödenmesinde, 3239 sayılı yasanın 30. maddesiyle değişen ve gecikme zamlarını aylık % 2 lik orandan 6183 sayılı Amme Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanu'nun 51.inci maddesindeki oranlara yükselten bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

Danıştay, pişmanlık ve islâh hükümlerinin uygulanması sonucunda tarh ve tahakkuk eden verginin, çok zor durumda bulunan mükellefler için (6183 sayılı yasanın 48. maddesine göre) vergi dairesi tarafından taksitlendirilebileceğini, bu gibi durumlarda dahi pişmanlık hükümlerinin geçerli sayılacağı içtihadında bulunulmuştur<sup>(19)</sup>.

6183 sayılı yasanın 51. maddesine göre, uygulanacak olan gecikme zammı, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vade gününü takip eden günden itibaren her ay için % 7 olmak üzere, her yıl % 84 olarak uygulanmaktadır. Ay kesirleri de tüm ay olarak hesaplanmakta ve gecikme zammı 1000 liradan aşağı olamamaktadır<sup>(20)</sup>.

V.U.K.nun 371/5 maddesinde gördüğümüz gibi, ödemenin geciktiği "her ay ve kesri" için 6183 sayılı yasanın 51. maddesine atıf yapılmıştır. Pişmanlık ve islâh istemi kabul edildiği zaman vergiyle birlikte gecikme zammı hesaplanacak 6183/51'e göre ve 15 gün içinde ödenecektir. Fakat madde metninde sözü geçen "her ay ve kesri" ifadesinin uzun zaman Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Danıştay arasında görüş farkı doğmasına neden olduğunu görüyoruz. Şöyle ki: Danıştay öteden beri her ay deyiminden ocak, şubat... gibi takvim aylarını değil 30'ar günlük sürelerin anlaşılmasını savunuyor ve verdiği kararlar da bu yönde oluyordu. Vergi idaresi ise aksi görüşteydi, yani her ay deyiminden, takvim aylarının anlaşılması gerektiğini savunuyor ve bu görüş yönünde uygulamaya devam ediyordu. Uygulamada önemli sorunlar çıkartan bu görüş farklılığı, 169 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin çıkarılmasıyla sona erdirilmiş oldu. Bu genel tebliğ ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı eski görüşünden vazgeçerek, Danıştay'ın görüşüne uymuş bulunmaktadır.

(19) Danıştay, 4. D., 22.2.1982, 1752/193 (İspir Ekrem, Yağmurlu Tahsin, Özbacı Yılmaz, a.g.e., s.: 404, no. 321).

(20) 89/14915 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, bu kararla 6183 sayılı yasanın 51. maddesine göre uygulanacak gecikme zammı oranları 1.1.1990 dan itibaren aylık % 7 olmak üzere yıllık % 84 olarak uygulanacaktır.

### 5- Pişmanlık ve İslâh Konusunda Yetkili Organlar

Vergileme ile ilgili suç ve cezaların izlenmesine ve saptanmasına hangi organların yetkili olduğu yasada çok açık bir şekilde ifade edilmiş bulunmamaktadır. Ancak pişmanlık ve islâh hükümlerinin uygulanması bakımından suç ve cezaların izlenmesi ve saptanmasındaki etkinliklerini esas almak suretiyle, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, İl Defterdarlık ve Gelir Müdürlüğü, vergi daireleri, mal müdürleri, vergi incelemesine yetkili kurulları, savcılıkları ve diğer bazı resmi makamları yetkili organlar olarak kabul etmek gerekir.

Pişmanlık ve islâh dilekçeleri daha çok vergi dairelerine verilmektedir. Diğerleri'ne ise ekseriya vergi suç ve cezalarının ihbarları yapılmaktadır.

### 6- Pişmanlık ve İslâh Müracaatının Neticeleri

Pişmanlık ve islâh dilekçesi verildikten sonra yasanın aradığı şartlar yerine getirilmez ise, o zaman vergi idaresi mükellefin işlediği vergi suçlarından dolayı vergiyi cezalı olarak tarh edecek, yani gerekli vergi cezasını uygulayacaktır.

Yükümlü pişmanlık ve islâh şartlarını gerçekleştirirse yani yerine getirirse, hakkında kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları tatbik edilmemektedir (V.U.K. madde 371/1). Aynı zamanda kaçakçılığa teşebbüs, kaçakçılığa iştirak, kaçakçılığa yardım ve kaçakçılığa teşvik cezalarında uygulanmamaktadır (V.U.K. madde 371/2). Pişmanlık ve islâh ceza mahkemelerinde yargılanacak suçları da ortadan kaldırmaktadır<sup>(21)</sup>.

Mükellefin pişmanlık ve islah yoluyla beyanname vermesi yada eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanmasından veya düzeltilmesinden sonra ortaya herhangi bir matrahın çıkmaması yani pişmanlık yoluyla ödenecek bir verginin tahakkuk etmemesi, pişmanlık ve islâh hükümlerinin uygulanmasına mani teşkil etmemektedir. Bu gibi hallerde olay henüz takdir komisyonuna intikal ettirilmeden mükellef pişmanlık yoluyla beyannamesini vermişse, artık mükellef hakkında re'sen matrah tesbiti işlemi yapılmayacaktır<sup>(22)</sup>.

Mükellefler zarar beyan ettikleri takdirde, pişmanlık uygulaması nasıl olacaktır?

Beyana tabi vergilerde zarar beyan edilirse ve bu gibi mükellefler pişmanlık ve islah müessesesinden yararlandırılmazsa, o zaman haliyle re'sen takdire gidilecektir. Çünkü, pişmanlık ve islah müessesesinin uygulanmasında, alınan pişmanlık cezaları belirlenen vergi üzerinden daha önce açıkladığımız oranlara göre hesaplanacaktır. Ancak zarar beyanı halinde, vergi olmayacağına göre, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde sayılan 5 bentten bir tanesi gerçekleşmemiş olacağından, mükellefin pişmanlık ve islah hükümlerinden yararlanması düşünülemez.

Ülkemizde pişmanlık ve islâh müessesesi uzun yıllardır sık sık uygulanmış bir

(21) Kaneti Selim, a.g.e., s.: 221.

(22) Danıştay, 4. D. 15.11.1983, 604/8920 (İspirli Ekrem, Yağmurlu Tahsin, Özbacı Yılmaz, a.g.e., s.: 399, no: 316) Kaneti Selim, a.g.e., s.: 220.

müessesedir. Mükellefler bazen bilerek bazen de bilmeyerek işledikleri vergi suçlarını kendiliğinden idareye haber vererek, suçun cezasının çok altında bir ceza ödeyerek bu cezadan kurtulabiliyorlardı. Bu durum vergi uyuşmazlıklarının vergi yargı organlarına gitmesini büyük ölçüde önlemekteydi. Ancak, zamanla iyiniyetle getirilmiş olan bu müessesenin mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanıldığı görülmüştür. Çünkü, aylık % 2 pişmanlık ve islah cezası alınması piyasa faiz haddinin çok altında bir uygulama teşkil etmekteydi. Örneğin beyannamesini zamanında vermeyen bir vergi mükellef veya sorumlusu 1 yıl sonra beyannamesini pişmanlıkla verdiği takdirde, aylık % 2 pişmanlık ceza oranı, yılda % 24 olarak hesaplanıyordu, bu oran ise, piyasa faiz haddinin çok altında kaldığı için mükelleflerin vergiyi zamanında ödemeleri açısından caydırıcı bir etkisi olduğu görülmüyordu.

Yeni yapılan düzenlemelerle pişmanlık cezaları arttırılmış ve vergi bir ölçüde ucuz bir finansman kaynağı olmaktan çıkartılmıştır. Artık vergisini zamanında ödemeyen, onu kullanma yoluna giden mükellefler, en az piyasa faiz haddinin üstünde bir gecikme faizi ödemek mecburiyetinde kalacaklardır.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda görüldüğü gibi, pişmanlık ve islah müessesesinden yararlanan mükellefler, hem vergi kanunlarına aykırı hareketlerini yasadaki koşullara uygun olarak vergi dairesine bildirecek, yani faal nedamette bulunacak, hem de haber verme dilekçesinin kayda geçme tarihini takip eden 15 gün içinde vergi ve pişmanlık zammını ödeyeceklerdir. Böylece, ceza hukukunda uygulanmakta olan faal nedamet ve ön ödeme müesseseleri birleştirilerek vergi ceza hukuku sahasında da vergi suçlarına uygulanmış bulunmaktadır.