

Gümrükte Pişmanlık Müessesesi

Özet

Türk Vergi Hukuku içinde yer alan müesseselerden biri de pişmanlık müessesesidir. Pişmanlık müessesesinin amacı hem hatasını anlayıp telafi etmek isteyen yükümlüye hem de vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlamaktır. Pişmanlık müessesesi sayesinde vergi mükellefi işledikleri kanuna aykırı veya eksik veya hatalı işlemlerini belli şartlar altında vergi idaresine bildirirlerse para cezası ve kaçakçılık cezası ile karşı karşıya kalmaz. Bu faydaları sayesinde, pişmanlık hükümleri idare ile mükellef arasında ilişkileri olumlu yönde etkilemekte, her iki tarafı çeşitli maliyetlerden kurtarmakta ve son olarak yargının olası iş yükünü azaltmaktadır. Ancak gümrük pişmanlık müessesinde uygulamada zamanla bir takım sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu çalışmamızda, maliye pişmanlık müessesesi de dikkate alınarak, gümrük pişmanlık müessesinde yaşanan temel sorunlar ortaya konulup ayrıca çözüm önerileri getirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük, Vergi, Uyuşmazlık, Alacak, Pişmanlık

JEL Sınıflandırma Kodu: H20, H21, H26, H29

Even The First Penitence In Customs Does Not Help

Abstract

One of the institution included in Turkish Tax Law is penitence institution. The aim of penitence institution is to provide conveniences for both liables who regret and repair the mistakes and tax administration. Thanks to penitence institution tax payer does not be faced penalties of tax loss and tax evasion crimes if they inform their illegal or minus or incorrect operation under certain conditions to tax administration. Due to it's benefits, penitence institution affect relations between administration and tax payers positively, discharge both sides from various costs and finally reduce work load that judiciary have possible. However, some problems have arisen in practice at penitence institution of customs. In our this study, taking into consideration penitence institution of finance, the main problems experienced at penitence institution of customs will be presented and also solution recommendation will be brought.

Keywords: Customs, Tax, Conflict, Receivable, Penitence

JEL Classification Codes: H20, H21, H26, H29

Giriş

Gümrük işlemlerinin yapısından kaynaklanan farklılıklar bulunmakta olup bu işlemler esnasında karşılaşılan uyumsuzlukların çözümünde de, diğer vergi uyumsuzluklarına nazaran farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle gümrük vergileri ile ilgili olarak ortaya çıkan uyumsuzlukların, dâhilde alınan vergilerde olduğu gibi defter kayıtları ve bunların dayanağını oluşturan belgeler esas alınarak yapılan incelemelerde değil, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinde yoğunlaştığını söylemek mümkündür (Saygılıoğlu, 2003:33-36). Yükümlü ile idare arasında çıkan uyumsuzluklar, Türk Vergi Sisteminde idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak iki şekilde çözümlenebilmektedir. İdari çözüm yollarında genel olarak, “Düzeltilme”, “Uzlaşma” ve “İtiraz” müesseseleri gibi yollar olmakla birlikte “Pişmanlık” müessesesi de yükümlülerce sıkça başvurulan yöntemlerden biridir.

Bilindiği üzere, Türk Vergi Sistemi temel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiş olmakla birlikte, mezkur Kanununun “Gümrük ve tekel vergileri” başlıklı 2’nci maddesi, “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve Gümrük Kanunu’nun 242’nci maddesi hükümleri uygulanır.*” hükmünü amir olduğundan, pişmanlık müessesesine ilişkin işlemler dahil, gümrük idaresince yapılan işlemlerin Vergi Usul Kanununa göre yapılması imkânı bulunmaktadır. Bu noktadan hareketle, gümrük vergi ve cezalarına ilişkin düzenlemeler ile ortaya çıkması muhtemel olan değişik uyumsuzluk türlerinin çözümlenmesine ilişkin yollar Gümrük Kanununda düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu’nun 234’üncü maddesinde 07/07/2009 tarih ve 27281 sayılı R.G.’de yayımlanan 5911 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu kapsamındaki aykırılıklara ilişkin yükümlülere pişmanlık hakkı verilmiştir. Ancak, gerek gümrük pişmanlık müessesinin VUK kapsamı piş-

manlık müessesesine nispeten daha dar kapsamlı olması gerekse gümrük işlemlerinin sürecinin kendine has yapısının olması pişmanlık hükümlerinin uygulanmasında bir kısım sorunlar ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

1. Genel Olarak Pişmanlık Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre sözlük anlamı, “*Pişman olma durumu, nedamet.*” olan pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup, yapılan bir işin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duyulmasıdır (Erol, 2012:23). Başka bir tanıma göre, pişmanlık bir eylem ya da işlem yapıldıktan sonra, araya giren içsel ve beyinsel olarak kendini dinleme süreci sonunda insanın beyinde ve vicdanda oluşan soyut rahatsızlık veya üzüntüdür (Erol, 2010:205). Hukuki terim olarak pişmanlık ise, kanunun suç saydığı eylemleri işleyenlerin (faillerin) suç ortaklarına haber vererek daha az ceza ile kurtulmaları olanağını ifade eder (Yılmaz, 2002:1456). Diğer taraftan pişmanlık müessesesi vergisel uyumsuzlukları idari aşamada çözen bir yoldan ziyade, mali af gibi cezayı ortadan kaldıran hallerden birisi olarak da kabul edilmektedir (Oktar, 2014:389).

Pişmanlık hükümleri yükümlülere, yaptıkları kanuna aykırı eylemleri, idare henüz haberdar olmadan itiraf etmeleri ve kendilerine düşen yükümlülükleri yasa-ya uygun yerine getirmeleri şartı ile olası idari para cezalarından kurtulma imkânı tanımaktadır. Yükümlüler tarafından pişmanlık müessesesine kimi zaman verginin ödenmemesinden kaynaklı vicdani baskıdan kaynaklı başvurulurken kimi zaman ise ortaya çıkması muhtemel cezaların büyüklüğünden dolayı başvurulabilmektedir. Pişmanlık idareye; yükümlüden istenilen cezalardan vazgeçilmesi karşılığında, vergi alacağının masrafsız tahsil edilmesi imkânını sağlamaktadır. Pişmanlık ile birlikte kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik ilkesi gereğince, denetimler sonucundan ortaya çıkması muhtemel cezalardan feragat ederek zamanında toplanan vergiyi, olması gereken miktarda ama gecikilerek toplanan vergiye tercih etmektedir (Yılmaz, 2009:321).

Diğer taraftan, Danıştay 3. Dairenin 06/05/1998 tarih ve E. 1997/2273, K. 1998/1603 sayılı kararında konuya ilişkin olarak; “*pişmanlık müessesesi ile işlediği suçtan pişmanlık duyan yükümlülere belirtilen bu suçlara ait cezaların uygulanmasının önlenmesinin amaçlandığı,*” belirlemesine yer verilmiş olup yargı organlarınca pişmanlığın cezaların uygulanmasını önleme amaçlı olduğu belirtilmiştir.

Yükümlünün bir vergi alacağını hiç beyan etmemesi veya eksik/yanlış beyan etmesi durumunda yükümlü, pişmanlık müessesesi sayesinde bu durumdan cezasız kurtulmakla beraber olması gereken beyana tabi vergiyi de beyan etmiş olmaktadır. Bu anlamda pişmanlık müessesesi, beyanın gerçeği ve doğruyu yansıtmamasına, beyan sisteminin sağlıklı işlemesine, tutarlı sonuçlar sağlamasına ciddi ve doğrudan katkı sağlamaktadır (Yıldırım, 2013:106).

Pişmanlık müessesesi sayesinde, vergi idaresinin bilgisi ve tasarrufu dışındaki vergi kaynakları tahsil edilmektedir. Bu vergiler, devletin yapacağı çalışmalarla ortaya çıkarılabilecek olmakla birlikte bu çalışmalar zahmetli olup uzun zaman alabilmektedir. Bununla birlikte, tüm çalışmalara rağmen gözden kaçırılarak hiç tespit edilemeyecek durumdaki vergilerin varlığı da göz önüne alındığında pişmanlık müessesesinin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Sonuç olarak, pişmanlık sayesinde uzun çalışmalarla elde edilebilecek veya bu çalışmalara rağmen hiç tespit edilemeyecek durumda olan vergiler kolayca ve maliyetsiz hazineye aktarılmış olmaktadır (Yıldırım, 2013:107).

Diğer taraftan, devletin yapacağı çalışmalarla ortaya çıkarılan alacakların yükümlü tarafından kabul edilmeyip ortaya ihtilaf çıkması ve bu ihtilafın yargıya taşınması durumunda, vergi mahkemeleri kararlarının çoğunlukla idare aleyhine olduğu hususu da dikkate alındığında, idarenin büyük olasılıkla kamu alacağından tamamen mahrum kalacağı veya en iyi ihtimalle uzun bir sürecin sonunda tahsil edeceği düşünüldüğünde yükümlünün hiçbir ihtilaf doğurmaksızın pişmanlık müessesesini kullanması

konunun idare açısından önemini daha net ortaya koymaktadır. Keza, ihtilafın doğup yargıya taşınması durumunda davanın izlenmesi ve savunmanın yapılması aşamalarında davanın takip külfetinden ve idarenin haksız çıkması durumunda da idare ekstrasından yargısal giderlere de katlanmak zorunda kalabileceğinden, söz konusu giderlerden devlet kurtulur.

Pişmanlık sayesinde devlet, pişmanlığa konu hususu bulmak için yapılması gereken denetimden kaynaklı oluşacak zaman, emek ve personel maliyetlerinden tasarruf elde etmektedir. Diğer taraftan pişmanlık hükümlerinden faydalanılmış olsa dahi vergi aslından ayrı olarak gecikme zammı da tahsil edilerek zamanında tahsil edilmeyen verginin reel olarak zarar görmesi de engellenmektedir. Bu sayede, pişmanlık hükümleri idare ile yükümlüler arasında ilişkileri olumlu yönde etkilemekte, tarafları çeşitli maliyetlerden kurtarmakta, mevcut vergi uyumsuzluğunu idari olarak sona erdirmekte ve ayrıca yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir.

Yabancı sistemlerde de pişmanlık müessesine benzer ya da yakın kurumlar “Kendi Kendini Bildirme - Kendi Kendini İhbar”, “Gönüllü İfşa”, “Gönüllü Bildirim” gibi adlarla kullanılmaktadır (Yıldırım, 2013:120). Türk Vergi Sisteminde pişmanlık müessesesine ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 348. maddesinde yer verilmiş olup tarihsel süreç içinde farklı değişikliklere uğramıştır (Işık-İsmail ve Topaç-Selimhan, 2006: 70). Hâlihazırda temel olarak 213 sayılı VUK’un 371’inci maddesi kapsamında pişmanlık müessesesi bilinmekle beraber yukarıda belirtildiği üzere mezkur Kanununun 2’nci maddesi çerçevesinde gümrükte uygulanan pişmanlık müessesesi işlemlerinin Vergi Usul Kanununa göre yapılması imkânı bulunmamaktadır. Diğer yandan Gümrük Kanunu çerçevesinde uygulanan pişmanlık müessesesinin karşılaştırılabilmesi açısından VUK kapsamı uygulamanın dar kapsamda da olsa bilinesi önem arz etmektedir.

2. Maliye Uzlaşma Müessesesi

VUK'un 371. maddesine göre, emlak vergisi hariç olmak üzere beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Dolayısıyla, pişmanlıktan faydalanabilmek için öncelikle beyana dayanan bir vergi olmalı, vergi ziyai cezasını gerektiren vergi kanunlarına aykırı bir hareket bulunmalı ve pişmanlık talebi idareye dilekçe ile yapılmalıdır. Ancak Kanun metninde belirtildiği üzere pişmanlıktan faydalanmak bazı şartlara bağlanmış olup aşağıda belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik etmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Ayrıca, ihbar dilekçesinin veya ihbarın sözlü yapılması halinde tanzim edilecek tutanağın, resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır. İlgili kanun maddesinde, ihbarın yapılacağı resmi makam konusunda herhangi bir ayırım yapılmamış olup ihbar vergi dairesi ile Maliye'nin başka birimine dahi yapılabilmektedir.
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir. Mükellef hakkında **herhangi bir vergi incelemesine başlanılması** durumu, pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasına engeldir. Ayrıca, vergi incelemesinin tam veya sınırlı olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. Diğer yandan, VUK'un 140/2 inci maddesinde; **vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tu-**

tanağa bağlanarak bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılana verileceği; ayrıca, **tutanağın bir örneğinin bağlı olduğu birime, diğer örneğinin ise ilgili vergi dairesine gönderileceği**, hükmü yer almaktadır. Bu noktada, incelemeye başlanmış olması durumunu, defter ve vesikalara dair getirilmesinin istendiği yazı ve dolayısıyla mükellefe bu yazının tebliğ edilmesi olarak anlamak gerekmektedir. Ancak inceleme elemanın tarh dosyasını vergi dairesinden istemesi gibi yükümlüye herhangi bir tebligatın yapılmadığı incelemeye hazırlık aşamalarında; mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmektedir (Güleç, 2016).

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması gerekmektedir. Aksi halde, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi halde, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde, mükellefçe haber verilen ödeme süresi geçmiş vergilerin ve pişmanlık zammının ödenmemesi yada birinden birinin ödenmemesi, eksik ödenmesi durumlarında, pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz (Güleç, 2016).

Diğer yandan belirtilen şartlarda pişmanlık hükümlerinden yararlanılsa bile, vergi ziyasına bağlı olmadan kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamına girmemekte olup VUK 352. Maddesi kapsamında usulsüzlük

cezası kesilebilmektedir (Güleç, 2016). Belirtilen hükümler dışında 169 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde konu daha detaylı olarak ele alınmıştır.

3. Gümrük Uzlaşma Müessesesi

Pişmanlıkla beyan hususu ile ilgili 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda herhangi bir hüküm, 07/07/2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5911 sayılı Kanun ile düzenleme yapılanaya kadar bulunmamaktaydı. Belirtilen tarihe kadar yükümlü tarafından kendiliğinden yapılan beyanlara da fiil idarece tespit edilmiş gibi 3 kat ceza tatbik edilmekteydi. Ancak, Danıştay 7. Dairesinin 22/6/2004 tarih ve 2003/1967 E.N , 2004/1948 K.N. sayılı kararında yer alan *"...anılan Kanunun 234'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, ... hükmüne bağlanmış olup; bu hükmüne göre, para cezası uygulanabilmesi için, vergi farkının, muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda ortaya çıkması gerekmektedir. Olayda ise, söz konusu vergi farkının, davacı Şirketin, ihbar ve şikayet dilekçesi üzerine ortaya çıktığı hususu sabittir. Bu bakımdan; Gümrük Kanununun yukarıda anılan 234'üncü maddesi uyarınca, davacı Şirket adına para cezası kesilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir."* ifadelerinde görüldüğü üzere pişmanlık hükmünün uygulanmamasının yasal olmadığı birçok mahkeme kararından ortaya konulmuştur.

Belirtilen hususlar da dikkate alınarak kanun koyucu tarafından eksiklik olarak değerlendirilen pişmanlık müessesesi 5911 sayılı Kanun ile 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 234. maddesine *"3. Yukarıda belirtilen ayrıntıların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde on beş nispetinde uygulanır."* şeklinde eklenmiştir. Diğer yandan, 5911 sayılı Kanun tasarısında söz konusu cezaların yüzde elli oranında uygulanması teklif edilmiş olmakla birlikte TBMM alt komisyon çalışmalarında oran yüzde on beş olarak kabul edilmiştir. Bununla birlik-

te gümrük pişmanlık müessesesi sadece Gümrük Kanunu 234'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında belirtilen vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezaları kapsamakta olup diğer fiillerin belirtildiği 235, 236, 237, 238, 239 ve 241'inci maddeleri kapsamındaki cezaları kapsamamaktadır. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 193/3 maddesi çerçevesinde gümrük yükümlülüğünün başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı Kanuna göre gecikme zammı oranında faiz tahsil edilmektedir.

Dikkat edildiği üzere, Gümrük Kanunu kapsamı pişmanlık müessesesi birçok yönüyle VUK kapsamı pişmanlık müessesinden farklılık göstermektedir. Öncelikle gümrük pişmanlık müessesesi belli şartların sağlanmasını zorunlu kılmamaktadır. Pişmanlık beyanı yapılmasının öncelikli ve kanunda geçen tek şartı gümrük idaresince konu hakkında henüz tespit yapılmamış olmasıdır. Tespit yapılmasından sonra yapılacak olan pişmanlık beyanları pişmanlık müessesinden yararlanamamaktadır. Gümrük pişmanlık müessesesi sadece belli fiillerden kaynaklı cezaları kapsamakta olup daha dar kapsamlıdır.

Son olarak, yükümlüler **gümrük pişmanlık müessesine başvursalar dahi konunun idarece tespit edilmesi durumunda kesilecek cezaların yüzde on beş nispetinde ceza ile** karşı karşıya kalmaktadır. Bu durumda dahi ceza alınması bu müesseseyi yükümlüler nezdinde tercih edilebilir bir alternatif olmaktan çıkarabilmekte olup **ilerleyen süreçte beyana konu hususun idare tarafından bulunamaması ihtimali üzerinden** yükümlülerin vergiyi beyan etmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan gümrük pişmanlık müessesine ilişkin olarak Gümrük Yönetmeliğinde de herhangi bir düzenleme yer almamakta olup Kanunun detaylı olmayan dar kapsamlı metni, sübjektif kriterler çerçevesinde değerlendirmeler başta olmak üzere uygulamada birçok sorunu beraberinde getirmiştir. Örneğin; pişmanlık beyanı yapılmasının öncelikli ve kanunda geçen tek şartı olan gümrük idaresince

konu hakkında henüz tespit yapılmamasından ne anlaşılması gerektiği bilinmemektedir. Belirtilen hususun değerlendirilmesi denetim elemanı veya karar vericilerin görüşüne göre değiştiği durumda kamu lehine veya aleyhine yeknesak olmayan uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan Bakanlık tarafından muhtelif dağıtım- lı yazılarla uygulamaya yön vermeye çalışılmıştır. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 24.02.2012 tarih 05454 sayılı yazılarında yükümlülerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu 234/3 maddesinde belirtilen oran- da indirim için başvuru dilekçelerinde; beyan edilen gelir eksikliğinin yapılan bir denetime ilişkin olma- dığına ve beyanın aksine işlem yapıldığının tespi- ti halinde yararlanılan indirim tutarlarını mevzuat çerçevesinde ödeyeceklerine ilişkin beyanlarının alınarak dilekçelerin işleme konulması gerektiği ifa- de edilmiştir. Yine Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 22.09.2014 tarih 2888552 sayılı yazılarında firmalar tarafından pişmanlıktan faydalanılmak üzere ya- pılan başvurularda, mutlak surette diğer bağlantı idarelerinizde ve/veya diğer Bölge Müdürlükleri ve bağlantılarında aynı konudaki aykırılığa ilişkin, son 6 ay içerisinde, başvuru yapan firma için bir tes- pit yapılıp yapılmadığının ivedilikle araştırılması ve böyle bir tespit yapılmış olduğunun anlaşılması ha- linde bu firmaya Gümrük Kanunu'nun 234/3 mad- desini hükmünün tatbik edilmemesi gerektiği talimata bağlanmıştır. Aynı konuya ilişkin olarak aynı Genel Müdürlüğün 13.10.2014/3276729 tarih sayılı da- ğıtımlı yazılarında araştırma sırasında gümrük veri tabanlarından faydalanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Son olarak, Gümrükler Genel Mü- dürlüğü'nün 23.11.2015/11911354 tarih sayılı yazı- larında beyan sahiplerinin Gümrük Yönetmeliği'nin 121/3 maddesine göre yaptıkları düzeltme taleple- rinin de Kanunun 234/3 maddesi çerçevesinde de- ğerlendirilmeye alınması gerektiği belirtilmiştir.

Dikkat edildiği üzere idareler ve yükümlüler nez- dinde uygulamada tereddütler olmasından bahisle Bakanlık tarafından muhtelif dağıtım- lı yazılarla uy- gulamaya yön vermeye çalışılmıştır. Ancak gerek

dağıtım- lı yazıların zamanla güncelliğini kaybetmesi, gerek gümrük veri tabanlarının uygulamanın hız- lı yapılmasına olanak verecek nitelikte olmaması, gerekse bürokratik işlemlerin çok uzun sürmesi pişmanlık müessesinin istenilen seviyede uygulan- masını engellemektedir. Bütün bunlarla birlikte piş- manlık müessesinin istenilen seviyede uygulanma- sını engelleyen en önemli etken kuşkusuz pişmanlık durumunda yükümlüye ceza kesilmesidir. Diğer yandan, pişmanlık durumunda 5911 sayılı Kanunun tasarısında öngörüldüğü gibi söz konusu cezaların yüzde elli oranında uygulanması yönündeki teklif kanunlaşmış olsa idi pişmanlık müessesinin daha da uygulanamaz olacağı aşikardır.

Sonuç

Vergi mükellefi olsun olmasın herkes için açık olan ve kısaca "Devlete zorunlu olarak yapılan ödemeler" olarak ifade edilebilen kamu gücüne dayalı ve bir karşılık esasına dayanmayan vergi, bir tarafta alacaklı diğer tarafta da vergi borçlusunu olan bir borç alacak ilişkisidir (Oktar, 2014:3). Yükümlüler bilerek ve isteyerek olmasa bile önemsememe, unutmama, ihmal, zor durum, mücbir sebep, konu hakkında yeterli bilgi sahibi olunmaması, konu hakkında hiç bilgiye sahip olunmaması, konunun bilinmemesi gibi hallerde borca ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyebilmektedir. Bu gibi sebeplerden kaynaklı borçlu ve alacaklı arasında, diğer bir ifadeyle yükümlü ile idare arasında çıkan vergi uyuşmazlıkları, idari çözüm yolu olarak "Pişmanlık" müessesesi ile çözülebilmekte olup bu müessese yükümlülerce sıkça başvuru yapılan yöntemlerden biridir.

Türk Vergi Sistemi temel olarak 213 sayılı VUK ile düzenlenmiş olmakla birlikte, mezkur Kanununun 2'nci maddesinden kaynaklı olarak pişmanlık müessesesine ilişkin işlemler dahil gümrük idaresince yapılan işlemlerin VUK'a göre yapılması imkânı bulunmamaktadır. Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde 5911 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu kapsamındaki aykırılıklara ilişkin yükümlülere pişmanlık hakkı verilmiştir. Ancak,

gerek gümrük pişmanlık müessesinin VUK kapsamı pişmanlık müessesesine nispeten daha dar kapsamlı olması gerekse gümrük işlemlerinin sürecinin kendine has yapısının olması nedeniyle pişmanlık hükümlerinin uygulanmasında bir kısım sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Pişmanlık müessesesinin gerek yükümlüler açısından gerekse idare açısından birçok avantajı bulunmaktadır. Pişmanlık müessesesi sayesinde şartları taşıyan yükümlüler yüksek tutardaki idari para cezalarından ve vicdani baskıdan kurtulmaktadır. Keza yine pişmanlık müessesesi sayesinde idare, vergi alacağını masrafsız tahsil etmekte, olası yargı sürecinin uzaması nedeniyle doğacak sıkıntılardan ve ortaya çıkması muhtemel çok sayıda davanın takip külfetinden kurtulmakta, denetimden kaynaklı oluşacak zaman, emek ve personel maliyetlerinden tasarruf etmekte, idarenin bilgisi ve tasarrufu dışındaki vergileri tahsil etmektedir. Belirtilen bu avantajların belirtilen müessesenin doğru ve sağlıklı bir şekilde yürümesi durumunda ortaya çıkacağı muhakkaktır.

Gerek idare gerekse yükümlü açısından birçok olumlu neticeleri olan pişmanlık müessesesine, gümrük pişmanlık müessesesi özelinde bakıldığında ise mevcut düzenlemeler ile konunun sorunsuz bir şekilde ilerlediğini söylemek çokta mümkün değildir. Zira pişmanlık durumunda dahi yükümlüye ceza kesilmesi, diğer bir ifadeyle yükümlü açısından pişmanlığın ceza açısından hiç fayda etmemesi, Kanunun detaylı olmayan dar kapsamlı metnine bağlı olarak sübjektif kriterler çerçevesinde uygulamalar olması, Kanun dışında konuyu düzenleyen üst düzeyde Yönetmelik hükümleri veya Genelge olmaması ve uygulamaya yön verilmeye çalışılan dağıtımlı yazıların zamanla güncelliğini kaybetmesi, pişmanlık beyanlarında bürokratik işlemlerin çok uzun sürmesi gibi unsurlar gümrük pişmanlık müessesinin istenilen seviyede uygulanmasını engellemektedir.

Sonuç olarak, pişmanlık gibi çok sayıda avantajı

olan bir uygulamanın daha sağlıklı uygulanarak her iki taraf içinde istenilen seviyede olabilmesi için kanımızca dağıtımlı yazılardan ziyade, VUK kapsamı pişmanlık müessesinde yer alan pişmanlıktan önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama ihbarda bulunulmamış olması, pişmanlıktan önce herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması, incelemeye başlama tarihinin mükellefe inceleme yazısının tebliğ edilme tarihinin olması gibi hususlar örnek alınıp ayrıca aykırılıkların idarece tespit edilmesinden ne anlaşılması gerektiği gibi hususların açıklığa kavuşturularak, en azından Yönetmelik veya Genelge seviyesinde düzenlemeler yapılmalıdır. Yapılan düzenlemenin daha net, nitelikli ve sübjektif uygulamadan uzak olmasına özen gösterilmelidir. Ayrıca sadece belli fiillerden kaynaklı cezaların pişmanlık çerçevesinde olması yerine daha fazla fiili kapsayan geniş kapsamlı olması sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Erol, Ahmet (2012), "Pişmanlık ve Islah- I", Yaklaşım 236, 22-25.
- Erol, Ahmet (2010), "Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir Mi?", Yaklaşım 205, 15-19.
- Güleç, Aykut (2016), "Pişmanlık Ve Islah", <http://www.vmv.org.tr/Yay%C4%B1n/1> (E.T: 01/06/2017).
- Işık, İsmail ve Topaç, Selimhan (2006), "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", Vergi Dünyası Dergisi 300, 70-78.
- Oktar, S. Ateş (2014), Vergi Hukuku, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Saygılıoğlu, Nevzat (2013), "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", Yaklaşım, 33-36.
- Yıldırım, Zübeyr (2013), Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yılmaz, Ejder (2002), Hukuk Sözlüğü, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, Elif (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 13-1, 321-348.
- Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları; <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c047/b107/tbmm230471070495.pdf> (E.T: 01/06/2017).