

TÜRK VERGİ HUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR VE MEVCUT HALİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ahmet AK

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

Profesör Doktor

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Oda No: A109 BİLECİK

ahmet.ak@bilecik.edu.tr

Şebnem EKERYILMAZ

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

Araştırma Görevlisi

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Oda No: A132 BİLECİK

sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr

ÖZET

Türk Vergi Hukukunda yer alan müesseselerden biri olan, pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı hem vergilendirmeye ilişkin hatasını telafi etmek isteyen yükümlüye hem de vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlamaktır. Bu çalışmamızda; Pişmanlık ve Islah müessesesinin ilk yürürlüğe konuluşu ve günümüze kadar geçirdiği aşamalar ve değişimlerin incelenip değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Pişmanlık ve Islah, Köken

Alan Tanımı: Maliye (Mali Hukuk)

THE STAGES OF THE PENITENCE AND RECTIFICATION INSTITUTION IN TURKISH TAX LAW AND EVALUATION OF THE CURRENT SITUATION

ABSTRACT

One of the institutions included in Turkish Tax Law is the penitence and rectification institution. The aim of the penitence and rectification institution is to provide conveniences for both taxpayers who regret and repair their mistakes and tax administration. The aim of this study; down to the origin of the penitence and rectification institution, to examine the changes it has undergone until the present day.

Keywords: Tax Law, Penitence and Rectification, Origin

JEL Code: K34

1. GİRİŞ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu bakımdan devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur.(Ak ve Diğerleri, 2013:26)

Vergi ayrıca, devletin Anayasa ile kendisine yüklenen görevlerini yerine getirebilmesi, yani kamu giderlerini finanse edebilmesi açısından gerekli ve zorunlu bir mali kaynaktır. Kamu giderlerinin karşılanabilmesi için alınan vergi özel kesimde oluşan kaynakların bir kısmının kamu kesimine aktarılmasını gerektirir. İnsan doğasının bir sonucu olarak, verginin ödeyicisi konumundaki yükümlülerin vergi ödemeye karşı direnç göstermeleri söz konusu olabilecektir. Vergi ödemeye karşı bireylerin direnç gösterebileceği dikkate alıp, devletin de bu durum karşısında egemenlik gücüne dayanarak gerektiğinde zora başvurması ya da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere cezai yaptırım uygulaması da

devlet olmanın bir gereği olarak, kaçınılmazdır.

Yükümlülerin vergisel yükümlülüklerini kasıt ya da ihmalıyla yerine getirmemeleri halinde, sonradan pişman olmaları durumunda, kendi iradeleriyle bu hatalarını düzeltebilmelerine imkan tanımak amacıyla Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde “*Pişmanlık ve İslah*” müessesesi düzenlenmiştir. Bu müessese ile yükümlülere kanunda öngörülen şartları yerine getirmek koşuluyla vergiye ilişkin cezalardan kurtulma imkanı verilmiştir. Pişmanlık müessesesi aynı zamanda, vergi idaresi açısından yükümlülerin kendi kendini ihbar etmesi sonucunda alacağın tahsilini kolaylaştıran bir düzenlemedir.

Bu çalışmada; pişmanlık ve ıslah müessesesinin 1950 yılından günümüze kadar geçen süreç içinde değişimi makale kısıtları dikkate alınarak incelenmiş olup, kanunlarla pişmanlık ve ıslah müessesesinde yapılan değişiklikler ortaya konularak değerlendirme yapılmış ve önerilerimize yer verilmiştir.

2. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

Türk Vergi Hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı kabahatini veya kaçakçılık suçlarını ya da kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen yükümlülerin kanuna aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmek şartıyla itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi ziyasına ilişkin cezalardan kurtulma imkanı veren bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı kabahati ile iştirak veya kaçakçılık suçu işleyen yükümlülerin, bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir (Kocahanoğlu,1983:408).

Yükümlüler beyana dayanan vergilerde, vergi kaybı sonucunu doğuran suçlarından pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluk durumundan kurtulabilirler. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011:220).

Vergi Usul Kanununda (VUK), herhangi bir nedenle vergi suçu işleyen yükümlünün, daha sonra vicdanen rahatsız olup pişman olması sonucunda, bu suçu vergi idaresinin henüz bilgisi dışında kaldığı belli bir süre içinde, kendiliğinden bildirmesi ve sonucunda vergi cezasından kurtulma imkanı veren

bir düzenlemedir. (Erginay, 1975:93).

VUK'nın 371. maddesinde hüküm altına alınmış olan pişmanlık ve ıslah müessesesi gerek vergi cezalarını ortadan kaldıran, gerekse vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir yol olarak Türk Vergi Mevzuatı içinde yer almaktadır. Genel olarak beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde vergi yükümlüleri, kamu borçlusu sıfatıyla, verginin ödenmesi aşamasında borca esas teşkil eden vergi matrahlarını eksik beyan edebilmekte ya da hiç beyan etmeyerek vergi kaybına sebep olabilmektedirler. Bunun sonucu olarak, vergi yükümlüleri gerek eksik beyanla, gerekse beyanda bulunmama fiilleriyle vergi kaçırmaya yönelik işlem ve eylemlerde bulunabilmekte, buna karşılık vergi idaresi kanununun suç saydığı fiillerin önlenmesi amacıyla vergi ceza mevzuatında öngörülen cezaları uygulama yoluna gitmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına aykırı davranışları sonucunda vergi kayıplarına sebep olmak suretiyle vergi suçu işlemleri sonucunda duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanması olarak da tanımlanabilen pişmanlık ve ıslah VUK'nın 371. maddesinde, "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile bunların işlenişine iştirak eden diğerlerinin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda vergi ziyayı cezası kesilmez.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. (Işık ve Topaç,2006:70).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, henüz uyumsuzluk aşamasına gelmemiş fakat vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında sorun oluşturan bir konunun çözümlenmesini sağlamasından dolayı, vergi sorunlarının idari aşamada çözülmesi yollarından biri olarak nitelendirilmesi gerektiğinin belirtilmesinde yarar vardır (Karakoç,1997:13).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile gelecekte meydana gelebilecek potansiyel uyumsuzlukların ortadan kaldırılması sağlanır (Kızılot,2009:263).

3.TÜRKİYEDE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN UYGULANMA SÜRECİ

Ülkemizde pişmanlık ve ıslah müessesesinin kökeni 1950 yılına dayanmaktadır. Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren geçen süreçte modern vergi sistemi ve vergi yargısının oluşturulması hemen gerçekleştirilememiştir. 1950 yılından sonra da

çeşitli kanun değişiklikleri yapılmıştır. Bu ana başlık altında 1950 yılından bu yana, pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen kanunlar ele alınacaktır.

3.1. 1950 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5432 SAYILI KANUN

Vergi mükelleflerine, vergi kaybı yaratan fiillerde bulunmalarına rağmen vergi ziyayı ve kaçakçılık fiillerine ceza kesilmesini engelleyen bu müessese ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'da (m.348) "pişmanlık" başlığı altında aşağıdaki şekilde vergi mevzuatımıza girmiştir. (Işık ve Topaç,2006:70)

Kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı fiillerini, ilgili makamlara kendiliğinden ve açık olarak haber veren mükellefler hakkında ceza kesilmez.

Bu hükmün uygulanabilmesi için;

- . Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,
 - . Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması,
 - . Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
 - . Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
 - . Mükelleflerce verilen olaya ilişkin olup ödeme süresi geçmiş vergilerin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,
- şarttır (7233 sayılı RG,1949:16370).

3.2. 1951 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5815 SAYILI KANUN

Pişmanlık müessesesi, 27.07.1951 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5815 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılmasının nedeni kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır; VUK'da cezayı hatta bazı hallerde vergiyi dahi kaldıran mücbir sebepler ve yanılma müessesesi mevcuttur. Bu müesseseler kanunda yer almış iken pişmanlık müessesesi vergi kaçırmaya olanak sağlamaktadır. Şöyle ki,

ağır vergi ziyayı hareketlerinin bir pişmanlık hükmünün aracılığıyla cezasız kalabileceğini bilen mükellef, hazırlığını da ona göre yapmakta ve maliyenin bir inceleme faaliyetine başladığını sezince derhal bir pişmanlık dilekçesi vermekte ve cezasından kurtulmaktadır.

Kanun gerekçesine dayanarak pişmanlık müessesinin kaldırılmasının nedenleri ana başlıklar altında şu şekilde belirtilebilir (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, 1988:259):

- . Vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmak,
- . Devleti aldatanlara hoşgörülü davranmamak,
- . Dürüst mükelleflerle kötü niyetli kaçakçıları bir tutulmamak,

Ancak pişmanlık hükümlerinin kaldırıldığına mükelleflerin bilgi edinmelerini sağlamak üzere bu hüküm hemen yürürlükten kaldırılmamış, kaldırılma tarihi bu tasarının yürürlüğe girdiği tarihten 2 ay sonraya bırakılmıştır.

Maliye Bakanlığının 7 Sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 27.09.1951 tarihine kadar yürürlükte kalacak olan hükümlere göre kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükellefler hakkında 348. maddede yazılı şartlar olduğu takdirde bu tarihten önce olanlar için ceza kesilmemiştir. Fakat bu tarihten sonra olan pişmanlık talepleri dikkate alınmamıştır.

3.3. 1953 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 6094 SAYILI KANUN

1953 yılında yürürlüğe giren 6094 sayılı Kanunla, kaldırılan Pişmanlık müessesesi adı değiştirilerek “*Islah ve Pişmanlık*” olarak tekrar yürürlüğe girmiştir.

Pişmanlık müessesesinin geçmişte yürürlükte olan hükümlerinde bazı değişiklikler yapılarak yeniden yürürlüğe girmesinin temel nedeni; gerek yanlışlıkla gerekse kasten noksan bildirimde bulunan mükelleflerin bu hatalarını anlamaları veyahut kasti hareketlerinden pişman olmak suretiyle eksik bildirimlerini tamamlamak istedikleri takdirde buna imkan vermenin mükellef bakımından olduğu kadar idare bakımından da faydalı olacağına düşünülmesidir (TVK Gerekçeleri, 1988:290).

Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki

kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara, beyanname verme süresinin sonundan itibaren bir yıl içinde kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlar ile hileli vergi suçundan dolayı ceza hükmedilmez ve kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez.

İlgili kanunda mükellefler aşağıda yazılı koşulları sağlamaları halinde ıslah ve pişmanlıktan yararlanabilirler. Bu koşullar şunlardır:

. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,

. Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması (Hileli vergi suçunda bu suçun tespit edildiği günden önce),

. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan noksan vergilerle aşağıda bahsi geçen % 2 oranında cezanın haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Bu takdirde, ödenmesi gereken verginin zamanında ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay için % 2 hesabıyla zam uygulanır. Ay kesirleri tam ay sayılır. Ay kesirlerinin tam ay sayılması pişmanlık zammının 1 ayı 1 gün dahi geçse 2 aylık hesaplanması anlamına gelir.

Yukarıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde kaçakçılığa yardım eden kimselere vergi cezası kesilmez ve bu kimselere hileli vergi suçundan dolayı ceza hükümlenmez (8542 Sayılı Resmi Gazete, 1953:6627).

6094 sayılı Kanunla ‘Islah ve Pişmanlık’ müessesesinde birçok değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

. Öncelikle 5815 sayılı Kanunla kaldıran “Pişmanlık” müessesesi 6094 sayılı Kanunla yeniden vergi mevzuatımızda yerini almıştır.

. Müessesenin adı kaldırılmadan önce “Pişmanlık” iken “Islah ve Pişmanlık” olarak yeniden yürürlüğe girmiştir.

. Kanuna “beyana dayanan vergiler” ibaresi eklenmiştir. 5432 sayılı Kanuna göre

bütün vergilerde geçerli olan bu müessesenin alanı biraz daha daraltılmış, sadece beyana dayanan vergiler müessesenin kapsamına alınmıştır.

. O dönemde mevcut olan hileli vergi suçu kavramı kanuna eklenmiştir. Hileli vergi suçu, bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5000 lirayı ve aynı zamanda beyannameye bildirilen vergi matrahının %10'unu aşan hasılatın, beyanname veya defter kayıtlarına noksan geçirilmek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halidir (TVK Gerekçeleri, 1988:289).

. Daha önce yürürlükte olan “pişmanlık” müessesesine başvuru için herhangi bir süre kısıtlaması yokken 6094 sayılı Kanunla müesseseye başvuru için, beyanname verme süresinin sonundan itibaren “1 yıl” ibaresi kanuna eklenmiştir.

. 5432 sayılı Kanunla 15 gün içinde beyannamenin verilmesiyle birlikte sadece ödeme süresi geçmiş verginin ödenmesi gerekirken, 6094 sayılı Kanunla ödenmesi gereken vergilerin ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay ve kesri için % 2 pişmanlık zammı ödenmesi şartı getirilmiştir.

. Bunlarla birlikte 6094 sayılı Kanunla şartlar gerçekleştiği takdirde kaçakçılığa yardım edenlere de ceza kesilmeyeceği hükmü kanuna eklenmiştir.

3.4. 1961 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU

1961 yılında yapılan değişikliklerle VUK'da yer alan pişmanlık hükümleri yeniden düzenlenmiş ve “pişmanlık ve ıslah” başlığı altında aşağıda belirtilen hükümlere yer verilmiştir:

Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlar ile hileli vergi suçundan dolayı ceza hükümlenmez ve kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez.

. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması;

. Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması

veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması (Hileli vergi suçunda bu suçun tespit edildiği günden önce),

. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

. Mükellefler, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 nispetinde zamlarla 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 ceza uygulanmaz (10705 sayılı RG, 1961:3060).

213 sayılı VUK'da aşağıda belirtilen konularda değişiklik yapıldığı görülmektedir.

. Müessesenin adı "İslah ve Pişmanlık" iken "Pişmanlık ve İslah" olarak değiştirilmiştir. Esasen süreç itibarıyla uygun olmadığını düşündüğümüz kavram sıralaması daha uygun hale getirilmiştir. Bir kişinin pişmanlık duygusu pişman olduğu fiilin sonuçlarını telafi etme anlamındaki ıslah kavramından daha önce yer almalıdır. Düzenlemeyle bu mantıksal kavram sıralamasındaki hatalı durum giderilmiştir.

. 6094 sayılı Kanunda başvuru için yer alan "1 yıl" olarak belirlenen başvuru süre kısıtlaması kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeyle yükümlüler gerekli şartları yerine getirdikleri takdirde tarh zamanaşımı süresi içerisinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilecekler ve bu müessesenin sağladığı avantajlardan yararlanabileceklerdir.

213 sayılı Kanun ile, belirtilen iki konu dışında farklı bir değişiklik yapılmadığı görülmektedir.

3.5. 1980 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 2365 SAYILI KANUN

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK'nın 371. maddesinin birinci ve son fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilerek, maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık (348, 346 ve 347. maddesinde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı

hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez.

Bu madde hükmü emlak vergisinde uygulanmaz (17207 sayılı RG., 1980:19).

1980 yılında yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'da yapılan değişikliklerden aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

. Bu madde ile 371. maddenin birinci fıkrasında pişmanlığın, o dönemde mevcut kaçakçılık ve kusur cezaları ile birlikte değişiklik tasarısı ile getirilmesi, öngörülen ağır kusur cezasını da kapsamına almak üzere gerekli değişiklik yapılmıştır. Böylece pişmanlık ve ıslah müessesinin kapsamı genişletilmiştir.

O dönemde kanuna “ağır kusur” cezası kavramı eklenmiştir ve eklenen ağır kusur cezası pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına alınmıştır. Ağır kusur cezasının getirilmesinin nedeni Kanunun gerekçesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (TVK Gereççeleri, 1988:578).

“1980 yılından önceki dönemlerde, vergi ziyanını gerektiren suçlar için uygulanacak cezalar kaçakçılık ve kusur cezalarıdır. Bilindiği üzere, suçların, oluşumundaki manevi unsura göre kademeleştirilmesi ve manevi unsurdaki ağırlık derecesine göre farklı müeyyideye bağlanması ceza hukukunun temel ilkelerindedir. Vergi suçlarının, sadece kusur ve kasıt ayırımı itibariyle müeyyidelendirilip, kusurluluk halinin ceza hukuku ilkelerine uygun olarak farklılaştırılmamış olması, uygulamalarda vergi ceza sistemimizin bir zaafı olarak belirmiştir. Gerçekten ceza hukukunda ağır taksir, adi taksir ve hafif taksir hallerinin hepsi, vergi cezalarında aynı derecede mütalaa edilen kusurluluk hali içinde toplanmış, vergi ziyanının ancak azami dikkat gösterilmek suretiyle önlenilebileceği haller ile açık tedbirsizlik nedeni ile vergi suçu işleme arasında hiçbir ayırım yapılmamıştır”.

Ayrıca kaçakçılık cezasının kusura ait yüzde elli cezadan altı kat fazlası ile yüzde üç yüz olarak tespiti ve bazı hallerin kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılacağına kabul edilmiş olması, ayırımın, sadece kaçakçılık ve kusura inhisar etmesinin olumsuz etkilerini daha da artırmıştır.

Bu değişikliklerle, vergi ceza sistemimizde suç ve ceza olarak bir kademeleştirme yapılması zorunlu görülmüş ve kaçakçılık ile kusur fiilleri arasında ağır kusur fiili de kanuna eklenmiştir”.

. Daha önce pişmanlık kapsamında sayılan hileli vergi suçu ibaresi kanundan çıkarılmıştır.

. Eklenen fıkra ile ayrıca pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisinde uygulanmaması öngörülmüştür. Emlak vergisinin pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamı dışına çıkarılması kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklanmaktadır; emlak vergisi yaygın bir mükellef grubunu kapsamakta ve bu vergideki beyanname sayısı beyana dayanan diğer vergilerle kıyaslanamayacak kadar fazla bulunmaktadır. Pişmanlık müessesine, emlak vergisinde de başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme işlemleri ağır külfete yol açacaktır.

Öte yandan, emlak vergisinde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkan tanınmış olduğundan, pişmanlık ve ıslah müessesesinin bu vergide uygulanması gereksizdir (TVK Gerekçeleri, 1988:583).

3.6. 1985 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 3239 SAYILI KANUN

Pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlemesiyle ilgili olarak 1985 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla da bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun VUK'nın 371. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir (18955 sayılı RG, 1985:9).

1953 yılında yürürlüğe giren 6094 sayılı kanun ile 371/5. madde hükmüne konan % 2 oranında pişmanlık zammı, o günün ekonomik şartlarında düşük kaldığından, bu husus göz önünde tutulmak suretiyle ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ayı için 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranında bir zamla birlikte tahsil edilmesi şeklinde 371. madde yeniden düzenlenmiştir (TVK Gerekçeleri, 1988:74).

3.7. 1998 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 4369 SAYILI KANUN

1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle pişmanlık ve ıslah hükmünün kapsamı genişletilerek, 371. maddenin birinci fıkrasında yer alan “kaçakçılık (338, 346, 347. maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil), ağır kusur ve kusur mahiyetindeki” ibaresi, vergi ziyai cezası gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) olarak değiştirilmiştir (23417 sayılı Mük.RG, 1998:7602).

Aynı fıkrada yer alan “kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmez” cümlesi “vergi ziyai cezası kesilmez” olarak değiştirilmiş ve 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi mevcut haldeki son şeklini almıştır.

3.8. 2008 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5728 SAYILI KANUN

2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla pişmanlık ve ıslah müessesesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve müessese son halini almıştır.

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

. 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.).

. 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.

. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

. 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 zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”

2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunla 213 sayılı VUK'da yapılan değişiklik ile son şeklini alan pişmanlık ve ıslah müessesesinde yapılan değişiklik; 4369 sayılı kanunda parantez içinde yer alan 360. maddeye olan atıf kaldırılmıştır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi mevzuatında ilk kez 1950 yılında yer alan, yükümlüye ve vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlayan pişmanlık ve ıslah müessesesi ilk düzenlendiği tarihten bu yana birçok değişikliklere uğramıştır.

Pişmanlık uygulaması mevzuatımızda ilk kez 1950 yılında kavramsal olarak "Pişmanlık" başlığı altında yer alırken, 1953 yılında yapılan değişiklik ile "ıslah ve pişmanlık" başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak, daha sonra, 1961 yılında yapılan değişiklik ile "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında süreç sırasına uygun bir başlıkla düzenlenmiş ve günümüze kadar uygulanmaya devam etmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde yerine getirilmesi gereken şartlarda, ilk uygulamaya konulduğu 1950 yılından günümüze kadar yapılan değişikliklerin kapsamlı olmayıp, sınırlı olduğu görülmüştür. Pişmanlık koşulları olarak yapılan düzenlemelerden ilk dört koşul 1950 yılından bu yana sabit kalmıştır. Dört koşula ilave olarak 1953 yılında ödeme süresi geçmiş olan vergilere %2 oranında pişmanlık zammı uygulaması getirilmiş ve bu zam 1985 yılında o günün ekonomik koşullarına göre düşük kaldığı gerekçesiyle, 6183 Sayılı AATUHK'da (m.51) hüküm altına alınan gecikme zammı oranına bağlanmıştır.

1953 yılında yapılan değişiklik ile pişmanlık müessesesinden yararlanacak vergiler için "beyana dayanan vergiler" ifadesi eklenerek sadece beyana dayanan vergilerin pişmanlık hükümlerinden yararlanması esası getirilmiştir. 1980 yılında ise "madde hükmünün emlak vergisinde uygulanmayacağı" ibaresi maddeye eklenmiştir. Ancak, 4751 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin kanunla Emlak Vergisinde beyan esasından bildirim

esasına geçildiğinden artık böyle bir ifadeye gerek bulunmamaktadır. Kanuni düzenleme beyana dayanan vergiler olarak deđiŐtirildiđinden, emlak vergisine ilişkin hüküm gereksiz olarak madde metninde varlığını sürdürmektedir. Emlak vergisine ilişkin hükmün varlığını koruması, bir verginin pişmanlık hükümleri kapsamı dışında olması için, emlak vergisinde olduğu gibi, kanun hükmünde açıkça belirtilmesi gerekeceği savıyla, uygulamada tereddütlere neden olabilecektir. Bu nedenle ilgili hükmün kanun maddesinden çıkarılması yönünde yapılacak kanun deđiŐikliđi tedvin tekniği açısından daha uygun olacaktır.

KAYNAKLAR

Ak, Ahmet & Çomaklı, Şafak & Ayrangöl, Zülküf, Ankara: Savaş Yayınevi, 2013.

Erginay, Akif, Vergi Hukuku, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975.

İşık, İsmail & Topaç Selimhan, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:300, Ağustos, 2006, 70-78.

Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997.

Kızılot, Şükrü & Kızılot, Zuhale, Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek Ya Da Kullanma, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.

Kocahanoğlu, Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, İstanbul: Yaylacık Yayınları, 1983.

Öncel, Mualla & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitapevi, 2012.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Ankara, Cilt No: 3, 1988.

1.08.2010 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

08.02.2008 tarihli 26781 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

9.04.2002 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4751 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

29.07.1998 tarihli 23417 Mük. Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren 4369 sayılı VUK, AATUHK, GVK, KVK, KDV, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

Kararname ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

11.12.1985 Tarihli 18955 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren 3239-213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

28.07.1953 Tarihli Resmi Gazetede Yayımlanarak Yürürlüğe Giren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Maliye Bakanlığının 22.10.1951 tarihli 7 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ.

15 Haziran 1949 tarihli 7233 sayılı Resmi Gazete

8 Temmuz 1953 tarihli 8542 sayılı Resmi Gazete

12 Ocak 1961 tarihli 10705 sayılı Resmi Gazete

31 Aralık 1980 tarihli 17207 sayılı Resmi Gazete

31 Aralık 1985 tarihli 18955 sayılı Resmi Gazete

29 Temmuz 1998 tarihli 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

08 Şubat 2008 tarihli 26781 sayılı Resmi Gazete