

PİŞMANLIK VE ISLAH HÜKÜMLERİ KARŞISINDA VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARININ KONUMU

The Position of the Tax Evasion Crime Actions Vis-A-Vis Repetance Provisions

Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI¹

Geliş Tarihi: 08.02.2017

Kabul Tarihi: 09.03.2017

ÖZET

Pişmanlık ve ıslah, vergi kaçakçılık suçları ve vergi ziyayı kabahati için Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiş özel şahsi cezasızlık hükümlerinden biridir. VUK'da vergi ziyayı kabahati için düzenlendiği imajı veren bu kurumun vergi kaçakçılık suçları için uygulanma durumu bazı tartışmaları da peşinden getirmiştir. Bu çalışmada yapısı itibarıyla farklı suç fiilleri ve cezalarından oluşan kaçakçılık suçlarında pişmanlık hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi kaçakçılığı suçu, vergi ziyayı kabahati, pişmanlık.

ABSTRACT

Repetance for tax evasion crime and tax loss misdemeanor is a special provision of personal impunity which regulated in Tax Procedure Code. The scope of this institution which appearances a field of application as cause of tax loss misdemeanor, has led to different interpretations in doctrine for tax evasion crime. In our study, taking into account the characteristics of tax evasion crime, the application conditions of the repentance provisions for the tax evasion crime will be examined.

Keywords: Tax evasion crime, tax loss misdemeanor, repentance.

GİRİŞ

Vergilerin otorite egemenlik ilkesine göre alınmaya başladığı andan itibaren bu yükümlülüğe karşı çıkmalar da başlamıştır. Vergi hukuk kurallarına aykırı davranışlar, kimi zaman ekonomik kimi zaman da adli cezalarla cezalandırılmıştır. Ancak her hukuka aykırı fiilin kamu otoritesi açısından tespiti ve cezalandırılması mümkün olamamıştır. Tespit edilemeyen veya tespiti zor olan hukuka aykırı fiiller için mükelleflere bazı çıkış kapıları da aralanmıştır. İşte pişmanlık ve ıslah kurumu bu aralıklardan birisidir. Mükellefe hukuka aykırı fiillerini itiraf etme şansı verilirken vergi aslı ve gecikme zammı ile yetinilmiştir. Ancak bazı hukuka aykırı fiillerde vergi kaybı doğmasa da bozulan kamu düzeninin tekrar kurulabilmesi ve mükelleflerin suçlu duygusundan arındırılabilmesi için de pişmanlık kurumuna ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı tam da burada kendisini göstermektedir.

Bu çalışmada vergi kaybı söz konusu olmasa da vergi hukuku düzenini bozan kaçakçılık suçlarında pişmanlık hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği üzerinde durulacaktır. Kaçakçılık suçlarında sonuç vergi kaybı olmasa da

¹ Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, E-Mail: bayrakli@aku.edu.tr

kaçakçılık fiillerinin bir kısmında vergi kaybı doğabilirken, bir kısmında ise vergi kaybı olmayabilir. Bu çalışmada bu iki sonuç incelenecek ve yerine getirilmesi gereken yükümlülükler irdelenecektir. Bu çalışmaya yönelten etken, her iki duruma göre yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin farklı olmasındandır. Çalışmada açıklayıcı betimleme yöntemi kullanılacaktır.

I. VERGİ CEZA HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMU

Pişmanlık kurumu ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 348'inci maddesiyle uygulama alanı bularak vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Vergi gelirlerinin düşmesi ve dürüst vergi mükellefleri ile kötü niyetlileri aynı yere koymamak için 1951 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı "Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun"² ile pişmanlık hükümlerini yürürlükten kaldırılmıştır. Toplumun belli kesimlerinin oluşturduğu baskılar neticesinde pişmanlık kurumu 6094 sayılı "Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununun Mezkûr Kanunla Kaldırılan 348'inci Maddesi Yerine Bir Madde Konulmasına Dair Kanun"³ ile "Islah ve Pişmanlık" adı altında yeniden uygulamaya konulmuş ve vergi sistemi içindeki yerini almıştır. Yapılan bu değişiklikle "hileli vergi suçu" pişmanlık kapsamına alınmıştır⁴. Hileli vergi suçunun kaldırılıp kaçakçılık suçlarına dönüşmesi ile de 2365 sayılı kanun⁵ ile yapılan düzenlemede kaçakçılık suçlarının iştirak, teşvik ve yardım halinde işlenmesi hali de pişmanlık kapsamı içerisine alınmıştır. 4369 sayılı kanun⁶ ile

² 5815 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun, T 24.07.1951, S 7866.

³ 6094 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununun Mezkûr Kanunla Kaldırılan 348inci Maddesi Yerine Bir Madde Konulmasına Dair Kanun, T 08.07.1953, S 8452.

⁴ İsmail Işık - Selimhan Topaç, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", Vergi Dünyası, S 300, Ağustos 2006, www.vergidunyasi.com.tr ,18.06.2016.

⁵ 2365 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG, T 31.12.1980, S 17204.

⁶ 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanunu, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar; 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

bugünkü konumuna gelmiştir. Kaçakçılık suçlarının niteliğinin tamamen adli suçlar haline dönüşmesi ile de 359'uncu maddeye fıkra ilave edilmesi suretiyle kaçakçılık suçları da pişmanlık ve ıslah kapsamı içerisine alınmıştır.

A) PİŞMANLIK VE ISLAH KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI

Pişmanlık ve ıslah görüldüğü gibi iki kelimedenden oluşan bir kavramdır. Bu iki kelimedenden hareketle tanımlama yoluna gidilecektir.

1. Pişmanlık Kavramı ve Tanımı

Pişmanlık sözlükte “pişman olma durumu, nedamet”⁷ olarak ifade edilmiştir. Pişman olma, nadim olma kişinin işlemiş olduğu bir suç ya da günah nedeniyle ceza verme yetkisine sahip olan makama karşı işlediği fiillerden utandığını, bir daha işlemeyeceğine dair söz vermesidir. Bu açıdan bakıldığında zaman kişinin eğitilmesi, tekrar suç işlemez bir konuma gelmesi nedeniyle son derece önemlidir. Ceza hukukunun amaçlarından biri de kişilerin suç işlemez bir konuma gelmesini sağlamaktır. Vergi ceza hukuku açısından bakıldığında karşımıza çıkan tablo, bir şey almadan verme konumunda bulunan mükellefin işlemiş olduğu hukuka aykırı fiil nedeniyle utandığını, bir daha işlemeyeceğini ve devletin iltifatına da erişmek istediğinin bildirilmesidir.

Vergi ceza hukuku açısından duyulan pişmanlık kaçakçılık suçları ve vergi ziya kabahati için mükellefin veya suç failinin kanunda yer alan yükümlülükleri yerine getirme karşılığında işlenmiş olan fiilden henüz ilgililerin bilgisi olmadan kendi isteği ile yazılı başvuruda bulunarak işlediği fiilin bildirilmesidir.

2. Islah Kavramı ve Tanımı

Islah olma sözlükte “düzeltme, iyileştirme”⁸ anlamında kullanılmaktadır. Vergi ceza hukuku açısından incelendiğinde, pişmanlık dilekçesi veren kişinin işlemiş olduğu fiillerin kötülüğünü bilerek Devletle barışmak isteğidir. Kanunda pişmanlık ve ıslah olarak belirlenmiş olması nedeniyle, pişman olan kişinin aynı zamanda düzeldiği ve kendini iyileştirdiği anlamındadır. Islah genel hukuktaki anlaşma, uzlaşma anlamına da gelir.

Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG, T 29.07.1998, S 23417.

⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5765957edcf2e5.12312120,18.06.2016.

⁸ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.57659588bd2a26.64170627,18.06.2016.

3. Pişmanlık ve Islah Kavramının Unsurları

Pişmanlık ve ıslahtan söz edebilmek için kısaca şu unsurların bulunması gerekir.

- i. Pişman olan kişi bu duygusunu ilgili birimlere yazılı veya tutanağa geçirilerek sözlü olarak bildirmesi gerekir,
- ii. Bu bildirim ilgililerin olaydan bilgisi olmadan gerçekleşmelidir,
- iii. Islah olduğunu göstermek için kanunda belirtilen maddi ve biçimsel yükümlülükleri yerine getirmelidir.

Bu unsurlar aşağıda daha detaylı olarak aşağıda incelenecektir.

B) PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN ÖNEMİ

Pişmanlık ve ıslah, toplumda kişiler arası ilişkileri düzenleme açısından ne kadar önemli ise, konusu yaptırım olan hukuk dalları açısından da o kadar önemlidir. Sosyal hayatın içerisinde yapılan birçok hatalı hareketin af dilemekle, yaptığı işten pişman olmakla ve karşı tarafın bu konudaki hoşgörüsüne sığınmakla düzelebileceği sosyal bir gerçekliktir. Bu ilişki ceza içeren hukuk dallarında da olmalıdır. Benzer bir uygulama etkin pişmanlıkla ceza hukukunda kanunda ayrı ayrı belirtilen suçlar için öngörülür iken, vergi ceza hukukunda da kaçakçılık suçları ve vergi zıyaı kabahati için öngörülmüştür. Hancı yolcu ilişkisi içerisinde bulunan vergi mükellefi ve vergilendirme yetkisini kullanan makamlar arasında da bu ilişki bazen duraksamalara veya kötüye kullanmalara neden olabilir. İşte bu aşamada pişmanlık ve ıslah kurumu taraflar arasındaki ilişkinin düzeltilmesinde yardımcı olacak bir kurum olarak karşımıza çıkar.

Suç veya kabahat işlemiş olan bir mükellef bazen çaresiz kalabilir. Bu çaresizliğin içerisinde devletin şefkatine ihtiyaç duyabilir⁹. Pişmanlık bu şefkatin oluşmasında büyük bir rol oynar. Yoksa düşmanlık ilişkisine dayalı bir ilişki nasıl sürdürülebilir. Mükellef yaptığından pişman ve üzerine düşen görevi yerine getiren, devlet de buna hoşgörü ile bakan konumdadır. Yoksa her seferinde pişman ol ve tekrar suç işle bu kabul edilebilir değildir. Bu hoşgörü ilişkisi mükellefi devletine yakınlaştırırken aynı zamanda eğitmiş de olacaktır.

Pişmanlık kurumu devletle mükellef arasında çıkacak anlaşmazlıkları giderme noktasında kurumsal bir görev görecektir¹⁰. Bu kurumun varlığı

⁹ Yusuf Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Gözden Geçirilmiş B 2, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir, 1997, s. 5.

¹⁰ Hakan Aslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", International Journal of Economic and Administrative Studies, 2016 (17), s. 278.

anlaşmazlıkların daha ileri boyutlara taşınmasına engel olacaktır¹¹. Mükellefte oluşacak vergi direncini kırarken vergi bilincinin yerleşmesine de imkân sağlayacaktır. İşlediği suçtan rahatsızlık duyan mükellef için bir kurtuluş kapısı aralanmış olacaktır.

C) PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN BAZI KAVRAMLARDAN FARKLILIĞI

Hukukta kavramlar birbirine yakın olsa da aralarında farklar nedeniyle özellikleri öne çıkar. Pişmanlık ve ıslah kavramı da bazı kavramlara benzetilebilir. Ancak aralarındaki farklar nedeniyle gerçek özellikleri öne çıkar.

1. Gönüllü Vazgeçme ve Pişmanlık

Gönüllü vazgeçme, suçun icra hareketlerine başlamış olan failin içten gelen bir özgür irade ile icra hareketlerine son vermesi veya neticenin gerçekleşmemesini sağlamasıdır. Gönüllü vazgeçmede henüz suçun neticesi gerçekleşmemiştir. Oysa pişmanlık ve ıslahta netice gerçekleşmiştir¹². Ancak cezalandırma yetkisine sahip devletin bu suçtan haberi yoktur.

2. Af ve Pişmanlık

Af, kanunla ceza koyma yetkisine sahip olan yasama organının çıkarmış olduğu bir başka yasa ile suç fiilinin neticelerini veya cezalandırılmasını ortadan kaldırmasıdır. Suç işlenmiş ve sonuçlanmıştır. Devletin de bu suçtan haberi vardır. Belki de cezanın çektirilmesi başlamış da olabilir. Oysa pişmanlıkta suç fiilinin işlendiğinden devletin haberi yoktur. Ama suç tamamlanmıştır.

3. Terkin ve Pişmanlık

Terkin vergi mükellefinin uğramış olduğu tabii afet nedeniyle henüz ödemediği vergi cezalarının Maliye Bakanlığı tarafından üzerinin çizilmesidir. Pişmanlık ise tamamlanmış suçun ilgili makamların bilgisi dışında iken ilgili makamlara bildirilmesidir.

4. Tahakkuktan Vazgeçme ve Pişmanlık

Tahakkuktan vazgeçme, kanunun belirlediği idari vergi cezalarının belirli bir tutarı geçmemesi ve tahsili için yapılacak masrafların elde edilecek gelirden fazla olacağına anlaşılması halinde bu alacağın tahakkukundan

¹¹ Mehmet Hanefi Baki, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisan Tezi, Adana, 2008, s. 36.

¹² Aşşe Nur Turan, "Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefi Bakış", Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C IV, S 1, Y 2015, Kayseri, Haziran 2015, s. 421.

vazgeçilmesidir. Pişmanlık ise, henüz ilgili makamların suç filinin işlendiğinden haberdar olmaması nedeniyle suç filini işleyen kişinin cezalandırılmaması için ilgili makama kendiliğinden bilgi vermesidir.

5. Etkin Pişmanlık ve Pişmanlık

Etkin pişmanlık, TCK'da genel hükümlerde düzenlenmemiştir. Bazı suçlar için özel hükümler arasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla her bir suç için düzenlendiği madde içerisinde hükümleri yer almıştır. Etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasından sonra ortaya çıkan cezayı kaldıran veya azaltan şahsi sebeplerdir¹³. Etkin pişmanlık 5237 sayılı TCK'da¹⁴ düzenlenmesine karşılık eski kanunda yer almamakta idi. Etkin pişmanlık gibi cezaların kaldırılmasına neden olan müessese için "faal nedamet" kavramının kullanılmakta idi¹⁵. Etkin pişmanlık TCK'da organ veya doku ticareti (md 93), kişiyi hürriyetinden yoksun kılma (md 110), hırsızlık, mala zarar verme, güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık, hileli iflas, taksirli iflas (md 168) gibi suçlarda düzenlenmiştir.

Etkin pişmanlık suçun tamamlanmasından sonra ve uğranılan zararı telafi etme şartına bağlı olarak gerçekleşir. VUK'da yer alan pişmanlık ve ıslah da özel hükümlerde ve sadece kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahati için düzenlenmiştir. Suçun tamamlanmasından sonra pişmanlık için başvurulabilir. VUK'daki pişmanlıkta ise uğranılan zararın telafisi yerine gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödenmektedir. Bu özellikleri ile benzerlik taşırlar.

II. PİŞMANLIK VE ISLAH KURUMUNUN KAPSAMI

Çalışmanın konusu kaçakçılık suçlarının pişmanlık hükümlerinden yararlanması üzerine olması nedeniyle kapsam içerisinde yer alan vergi ve cezalardan kısaca söz edildikten sonra kaçakçılık suçlarının pişmanlık hükümlerinden yararlanması konusuna geçilecektir.

A) PİŞMANLIKTAN YARARLANAN VERGİLER

Pişmanlık kapsamında olan vergiler genel özelliği ile kanunda belirlenmiştir. Bu özellik verginin "beyana dayalı bir vergi" olmasıdır. 4751 sayılı kanun¹⁶ ile beyan esası kaldırılana kadar emlak vergisi de beyan esasına tabi idi. Bugün de emlak vergisi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmamaktadır. Bunun

¹³ M. Emin Artuk- Ahmet Gökçen- A. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, B. 9, Ankara, 2015, s. 566.

¹⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG, T 12.10.2004, S 25611.

¹⁵ M. Kâmil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979, s. 202.

¹⁶ 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG, T 09.04.2002, S 24721.

nedeni taşınmazın gözönünde olması, günün birinde suç veya kabahatin tespit edilebileceği ümidine dayalı olduğu düşünülmektedir.

Vergiler açısından farklı bir uygulama da veraset ve intikal vergisi (VİV) için söz konusudur¹⁷. VİV’ de ek süre garip bir uygulama olarak VUK’da düzenlenmiştir. Buna göre VİV beyannamesi kanunda öngörülen süreler içerisinde verilmemiş ise 15 gün beklenir. Birinci ek süre içerisinde verilmemesi halinde vergi zıyı doğmamış kabul edilir. Mükellefe tebliğ edilmek şartıyla 15 gün daha verilir. Bu ikinci ek süre içerisinde de beyanname verilmemiş ise yine vergi zıyı doğmamış olur. Bu durumlarda sadece usulsüzlük cezaları ile yetinilir. Dolayısıyla vergi zıyı doğmadığı için pişmanlık ve ıslah için de başvuramaz. Çünkü artık vergi idaresinin bilgisi olmuştur. Pişmanlığın şartlarından olan vergi idaresinin bilgisinin olmaması şartı ihlal edilmiş olur. Sonuç olarak şu denilebilir ki, ek süre ve idarenin tebliği hükümleri nedeniyle VİV için de pişmanlık ve ıslah söz konusu olamayacaktır.

B) PİŞMANLIKTAN YARARLANAN SUÇ VE KABAHAHLER

1. Kaçakçılık Suçları

Pişmanlık ve ıslah esas itibariyle vergi kaybını önleme amaçlı olarak vergi zıyı cezası için düzenlendiği ifade edilse de, kaçakçılık suçları da pişmanlık hükümlerinden yararlanacak vergi suçudur. 359’uncu maddede “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” (VUK md 359/2) denilmek suretiyle vergi kaçakçılık suçlarının da pişmanlık hükümlerinden yararlanacağı beyan edilmiştir. Bu çalışmanın yapılmasını yönlendiren hususlardan biri de “kaçakçılık suçlarında pişmanlığın nasıl uygulanacağı” düşüncesidir. Bu konu aşağıda takip eden başlıklarda incelenecektir. Bu nedenle burada üzerinde durulmayacaktır.

2. Vergi Zıyı Kabahati

Pişmanlıktan esas yararlanması düşünülen ve şartları da buna göre oluşturan hukuka aykırı eylem vergi zıyı kabahatidir. Bunda amaç ceza kesme işleminden vazgeçerek vergi ve pişmanlık zammı ile yetinilme şeklindedir. Ancak bu çalışma vergi kaçakçılık suçlarına yönelik olması nedeniyle vergi zıyı kabahatindeki uygulama şekline girilmeyecektir. Sadece uygulanabilecek cezalar kapsamında olduğu belirtilmekle yetinilmiştir.

Bu iki hukuka aykırı fiilden sonra usulsüzlükler pişmanlıktan yararlanı mı sorusuna kanunun açık ifade karşısında olumlu cevap verilmemektedir. Bu

¹⁷ Karakoç, s. 26.

konu yazarlarca da tartışılmıştır. Kanun koyucunun usulsüzlük kabahatlerini pişmanlığın kapsamına almaması nedeniyle pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanamayacaktır.

III. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA PİŞMANLIK VE İSLAHTAN YARARLANMA ŞARTLARI

Kaçakçılık suçları için 371'inci maddesinde düzenlenen bütün şartların aranması gerekir¹⁸. Vergi kaçakçılık suçlarının pişmanlık hükümlerinden yararlanması, kaçakçılık fiilleri sonucu oluşacak duruma göre iki ayrı başlıkta incelenecektir. Bunlardan ilki vergi kaybına da neden olan kaçakçılık fiilleridir. Dolayısıyla vergi kaybı doğmuş ise kaçakçılık cezası yanında idari ceza olan vergi ziyai cezası da kesilecektir. Böylece bu başlık altındaki incelemeler aynı zamanda vergi ziyai kabahati için de geçerli olacaktır. İkinci başlıktaki inceleme konusu ise vergi kaybı söz konusu olmayan kaçakçılık suçları içindir.

Şartlar kendi içerisinde olumlu ve olumsuz şartlar olarak incelenecektir. Olumlu şartlar, yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri ifade etmektedir. Olumsuz şartlar ise pişmanlık ilişkisinde bulunmaması gereken şartlardır. Şimdi bunlar ayrı ayrı incelenecektir.

A) VERGİ ZIYAI İHTİMALİNİN SÖZ KONUSU OLDUĞU KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE PİŞMANLIK VE İSLAHTAN YARARLANMA ŞARTLARI

1. Vergi Ziyai İhtimali Söz Konusu Olan Kaçakçılık Suçları

Bu suçların arkasındaki saik çoğu zaman vergiyi hiç ödememek veya olması gerekenden daha az ödemektir. Yoksa boş yere mükellefin bu suçları işlemesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle bu suçların arkasındaki neden tahmin edilerek bu sonuca ulaşmak istendiğini söylenebilir. Kaçakçılık ihtimali söz konusu olan kaçakçılık fiilleri şunlardır.

a) Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Muhasebe hilelerinde amaç geliri az yazmaya veya gideri çok yazmaya yönelik olabilir¹⁹.

b) Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Bundan beklenen amaç da gelirin azalması veya giderin çoğalmasına

¹⁸ Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 211.

¹⁹ Muhasebe hileleri konusunda bakınız: Hasan Hüseyin Bayraklı - Mehmet Erkan- Cemal Elitaş, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınları, Bursa, 2012.

hizmet etmek üzere gerçekte olmayan veya ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmış olacaktır.

c) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Bu suç fiillerinde vergi kaybının amaçlandığı çok açıktır. Bir yandan kaçakçılık suçları gerçekleşirken bir yandan da vergi zıyaı kabahati doğmuş olacaktır. Normal defteri olan bir mükellefin ikinci bir defter tutması bu konudaki amacın vergi kaybına neden olması olduğu açıktır.

d) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrifat, harflerle oynayarak doğru yazılmış bir değer veya ifadenin aslına uygun olmaktan çıkarılmasıdır. Kişi yazmış olduğu bir değeri niçin değiştirdin? Büyük ihtimalle vergi avantajı sağlamak için olur. Bu nedenle defter, kayıt ve belgelerde tahrifatla vergi zıyaı söz konusu olacaktır. Ancak vergi kaybı doğmaksızın da tahrifat yapılabilir. Bu nedenle vergi kaybı doğmaz ise (B) başlığındaki şartların yerine getirilmesi söz konusu olur.

e) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, belgede yazılan konu veya değerlerde yanıltma amacı taşımasıdır. Sattığı malın miktarının az yazılması veya aldığı malın değerinin çok yazılması şeklinde olabilir. Ya da malı aldığı veya sattığı kişiyi yanlış yazabilir. Bunlar doğal olarak vergi avantajını akla getirir.

f) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Düzenlemiş Belgeleri Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak bu belgenin muhasebe kayıtlarında kullanılmasıdır. Bu davranış da doğal olarak vergi avantajı sağlamaya yöneliktir.

g) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter kayıt ve belgelerin yok edilmesi iki amaca yönelik olabilir. Vergi avantajı sağlamak amacıyla yapılabilir. Ancak bu somut olarak bir delille tespit edilemez. Kimi zaman da bir suçun gizlenmesi amacıyla yapılabilir. Bu da soruşturma sonrası tespit edilebilir.

h) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Defter yapraklarının yok edilmesi, yerine başka yaprak konulması bir amaca yönelik olarak yapılır. Bu amaç büyük ihtimalle vergi avantajı sağlamağa yöneliktir. Vergi matrahını yükseltecek yüksek tutarlı sayfaların yok edilmesi, bunların yerine yaprak konulması veya hiç konulmaması başka bir amaçla yapılmaz. İşte vergi geliri sağlamaya yönelik bu faaliyet vergi kaybına da neden olur. Şartları da vergi zıyayı kabahatinde geçerli olan pişmanlık hükümleri açısından değerlendirilmesi gerekir.

Defter yapraklarının vergi avantajı dışında bir amaca yönelik olarak yok edilmesi mantıklı bir hareket olarak görülmemektedir.

ı) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek

Sahte belge düzenleme, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Sahte belge düzenlemek iki şekilde sonuç doğurur. Bunlardan ilki doğal olarak mükellefin kendisi için vergi yararı sağlamak amacına yönelik olabilir. Gider yapmadığı halde gider yapmış gibi gider pusulası düzenleyebilir. Bu durumda vergi zıyayı doğacağı için vergi zıyayı cezası için öngörülen pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi gerekir.

Para karşılığı belge düzenlemek şeklinde olabilir. Böyle bir durumda kendisi için vergi kaybı söz konusu olmamakla beraber kaçakçılık fiili işlenmiş olur ve sadece vergi kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda uygulanacak pişmanlık hükümlerine göre pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi istenir.

i) Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemiş Belgeleri Kullanmak

Vergi hukukunda belge kullanılması, VUK kapsamında düzenlenmiş belgelerin muhasebe kayıtları altında ticari defterlere kaydedilmesidir. Bu belgeler sahte ise kaçakçılık suçları işlenmiş olur. Doğal olarak vergi kaybı beklenir. Vergi kaybı söz konusu ise vergi zıyayı kabahati için geçerli olan şartların yerine getirilmesi ile pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilecektir. Vergi kaybı söz konusu değil ise kaçakçılık suçları için öngörülen şartların yerine getirilmesi gerekecektir.

2. Vergi Zıyayı Halinde Pişmanlık ve Islahtan Yararlanma Şartları

a) Olumlu Şartları

aa) Hukuka Aykırı Fiilin Bildirilmesi

Pişmanlıktan yararlanmanın ilk şart fail işlemiş olduğu kabahat fiilini kendiliğinden ve bir dilekçe ile ilgili makama bildirmesi gerekir. Dilekçe

pişmanlıktan yararlanma isteğini içermelidir. Bu pişmanlıktan yararlanmak istiyorum şeklinde olabileceği gibi VUK 371 madden yararlanmak istiyorum şeklinde de olabilir²⁰.

İlgili makam vergi kaçakçılık suçları için vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi olabileceği gibi savcılık veya adli kolluk makamları da olabilir²¹. Genel bütçe içerisinde yer alan vergiye bağlı ise Gelir İdaresi Başkanlığı ve Maliye Bakanlığı teşkilatlarına olabilir.

Dilekçe ilgili makamların bilgisi olmadan verilmesi gerektiği için ne kadar erken verirse o kadar iyi olur. Ancak son süre vergi veya suçlar için zamanaşımı süresi içerisinde verilmesi gerekir²².

Dilekçe kendiliğinden verilmiş olması gerekir. Kendiliğinden, her hangi bir dış etkinin etkisinde kalmaksızın verilmiş olmasını ifade eder.

bb) Beyanname Verilmesi

Beyanname verilmesi vergi kaybına neden olan hususun beyanname vermemek veya eksik bildirimde bulunması nedeniyle oluşmuş ise bu eksikliğin giderilmesi gerekir. Mademki pişmansın o pişmanlıkta bulunmaya iten kusurlu davranışın da izale edilmesi gerekir. Vergi kaybını somutlaştığı olgulardan biri de beyannamelerdir. Hangi vergi için kayıp doğmuş ise o vergiye ilişkin olarak ilgili makama pişmanlık dilekçesi verildikten sonra 15 gün içerisinde beyanname verilmesi gerekir. Hiç beyanname verilmemesi veya eksik verilmesi nedeniyle olan kusurlu davranış da giderilmiş olacaktır. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde pişmanlık seçeneğinin işaretlenmesi şeklinde olmaktadır. Ancak bu unutulsa bile pişmanlıktan yararlanmaya engel olmamalıdır²³.

cc) Verginin Ödenmesi

Verginin ödenmesi doğal olarak vergi zıyanına da neden olan vergi kaçakçılık suçları için söz konusu olacaktır. Verginin ödeme zamanı geçmemiş ise ödeme zamanında, ödeme zamanı geçmiş ise pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekir. Ödemeye ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenmesi gerekecektir.

²⁰ Zübeyr Yıldırım, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 174.

²¹ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), B.8, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s. 536.

²² Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 445.

²³ Danıştay 4. Dairesi, e: 2008/997, K: 2010/3500, T 10.06.2010, www.kazanci.com, 24.06.2016.

dd) Pişmanlık Zammının Ödenmesi

Verginin zamanında ödenmemiş olması nedeniyle kişinin haksız kazanımı ve zamanında borcunu ödemiş mükelleflerle arasındaki eşitliği ve vergilemede adaleti sağlamak için her ay ve kesri için AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammının da ödenmesi gerekir. Gecikme zammı oranı aylık %1,40'dır.

Pişmanlık zammının pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekir.

b) Olumsuz Şartları

aa) İhbarda Bulunulmamış Olması

İhbar, haber verme, karşı tarafın bilmediği bir hususu bildirmedir. İhbarlar yazılı dilekçe ile yapılır. İhbar dilekçesinde kaçırılan vergi somut delilleri ile bildirmiş olmalıdır. İhbarlar sözlü olarak yapılmış ise tutanakla tespit edilebilir²⁴. İhbarda bulunulmuş ise artık pişmanlıktan yararlanma söz konusu olmaz. Aynı gün içerisinde hem ihbar yapılmış hem de pişmanlık dilekçesi verilmiş ise pişmanlıktan yararlanma söz konusu olmaz. Zira dilekçelerde saat yazılması olayı bulunmamaktadır²⁵.

bb) Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması

Pişmanlık kişinin kendiliğinden pişman olduğu suç veya kabahat fiilini ilgili makamlara bildirmek olması nedeniyle vergi incelemesine başlanması vergi idaresinin olaydan haberdar olabileceği aşamaya geldiğini gösterir. Bu aşamadan sonra yapılacak pişmanlık bildirimini kendiliğinden yapılmış bir pişmanlık bildirimini kabul edilmeyecektir. Bunun için incelemeye başlama tutanağı²⁶ düzenlendikten sonra artık pişmanlık talebinde bulunulamayacaktır. Yapılacak incelemenin tam, kısmi veya karşıt inceleme olup olmaması durumu değiştirmeyecektir²⁷.

²⁴ Tamer Budak, "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri / Yıl 2009 Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, s.52.

²⁵ Özcan, s. 450.

²⁶ Şener İşbilir, Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008, s. 54.

²⁷ Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Hukuku Ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", www.maliyesempozyumu2016.mersin.edu.tr/t19.docx, 23.06.2016.

cc) Dosyanın Takdir Komisyonuna Gönderilmemiş Olması

Pişmanlık kurumunun önemli özelliklerinden biri de ilgili makamların haberi olmadan suç veya kabahat işlediğinin yetkili makamlara haber verilmesidir. Takdir amacıyla ilgili dosyanın takdir komisyonuna havale edilmesi ilgili makamların hukuka aykırı fiillerden haberdar olduğunu gösterir²⁸. Dolayısıyla ilgili makamın bilgisinin olduğu bir olayda fail kendiliğinden müracaat etmiş olmaz.

B) VERGİ ZİYAI İHTİMALİNİN SÖZ KONUSU OLMADIĞI KAÇAKÇILIK SUÇ FİİLLERİ VE PİŞMANLIK VE İSLAHTAN YARARLANMA ŞARTLARI

1. Vergi Zıyayı İhtimalinin Söz Konusu Olmadığı Kaçakçılık Suçları

Aşağıda yer alan kaçakçılık suçlarında vergi kaybı ihtimali bu fiiller nedeniyle söz konusu değildir. Yazılı olarak ve süre verilerek istenen defter veya belgelerin verilmemesinde sırf bu fiiller nedeniyle vergi kaybının doğacağı ileri sürülemez.

a) Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

“Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir” (VUK md 359/2). Defter ve belgeleri saklamak zorunda olanlar beş yıllık süre içerisinde yetkili makam veya memurlar tarafından istenilmesi durumunda bu defter ve belgeleri ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır²⁹ (VUK md 256). İbrazı istenecek defter, kayıt ve belgeler VUK gereğince tutulması gereken defter ve belgelerdir³⁰.

Defter kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi bir vergi incelemesi sırasında söz konusu olacağı için, vergi incelemesine başlanılmış olması nedeniyle pişmanlık kurumundan yararlanamayacaktır. Zira olumsuz şartlardan biri olan vergi incelemesine başlanılmış olması bozucu etki oluşturarak pişmanlıktan yararlanma söz konusu olamayacaktır.

²⁸ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 255.

²⁹ Serkan Açar, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 114.

³⁰ Ömer Faruk Batırel, “Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları”, Yaklaşım, www.ozdogrular.com/content/view/21795/, 24.06.2016.

b) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Matbaaların Basabileceği Belgeleri Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak

Belge basmaya yetkisi olmadığı halde belge basılması eylemi tipik ceza hukuku suç fiillerinden biridir. Çünkü bu fiilde vergi mükellefiyeti hallerinde olan durum söz konusu olamayacağı için bu fiili işleyen kişi ilgili makamların bilgisi olmadan kendiliğinden pişmanlık şartlarından yararlanmak için başvuru yapabilecektir. Bu fiil tipik adli suç fiillerinden olması nedeniyle, pişmanlık bildirimini Cumhuriyet Savcılıklarına, adli kolluğa ve vergi idare birimlerine yapılabilir. Savcılık ve adli kolluk birimleri dışındaki makamlara yapılan bildirimler ilgili savcılıklara iletilmiş olması gerekir.

c) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Matbaaların Basabileceği Belgeleri Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak

Yetkisiz matbaaların basmış olduğu belgeleri bilerek kullanma fiilinde bir yönü ile adli makamları bir yönü ile de vergi yönetim makamlarını ilgilendirmektedir. Suç fiili sadece yetkisiz matbaanın basmış olduğu belgeleri bilerek kullanma fiilidir. Dolayısıyla ilk etapta vergi kaybı ihtimali söz konusu değildir. Eğer yapılan inceleme sonrasında vergi kaybı doğmuş ise yerine getirilmesi gereken yükümlülükler yukarıda anlatılan şekilde olacaktır. Ancak vergi kaybı söz konusu değilse bu başlık altında incelenen yükümlülükler yerine getirilecektir.

2. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanma Şartları

a) Olumlu Şartları

aa) Suç Fiilinin Kendiliğinden Haber Verilmiş Olması

Suç fiilinin kendiliğinden bildirilmiş olması, suçlunun suçu itiraf etmesidir³¹. Kendiliğinden kavramı içerisinde herhangi bir uyarı olmaksızın tamamen içsel duygularla yapılan bir müracaat olmalıdır. Somut olayların etkisinde kalarak ve bu olayların iz ve emareleri ortaya çıktıktan sonra yapılacak bir başvuru kendiliğinden olmayacaktır. Vergi incelemesi bilgisini önceden edinmek, hakkındaki soruşturmayı yasal olmayan yollardan öğrenmek durumunda pişmanlık kendiliğinden yapılmış olmayacaktır. Yargılama sırasında hâkim bunu araştırmakla yükümlüdür.

³¹ Şerafettin Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi", İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. M. Orhan Dikmen'e Armağan, İstanbul, Sayı 33, 1989-1990, s.42.

bb) Pişmanlık Dilekçesinin Verilmiş Olması

Pişmanlık dilekçe ile yapılmalıdır. Ancak kolluk kuvvetlerine yapılan sözlü müracaatın tutanak altına alınması halinde de pişmanlık müracaatı kabul edilebilir bulunacaktır.

b) Olumsuz Şartları

Pişmanlık kurumundan yararlanmak için aşağıda sayılan olumsuz şartların olmaması gerekir. Bunlardan herhangi birinin varlığı pişmanlıktan yararlanmaya engel olur.

aa) Suç Fiili İhbar Edilmemiş Olmalı

Kaçakçılık suç fiilleri yetkili kişilere ihbar edilmemiş olmalıdır. İhbar savcılıklara, kolluk kuvvetlerine ve vergi idaresine yapılmış ise artık bu aşamadan sonra pişmanlıktan yararlanmak söz konusu olmayacaktır. İhbar yazılı olabileceği gibi sözlü olarak imza altına alınan tutanakla da yapılabilir.

bb) Soruşturma Başlamamış Olmalı

Kaçakçılık suçları için soruşturma iki şekilde olabilir. Cumhuriyet savcılığı kendisine yapılan ihbar üzerine veya suç duyurusu kabul edilebilecek yollardan olabilir. İkincisi ise vergi incelemesi sırasında suç raporu hazırlanmak suretiyle savcılığa müracaat edilebilir. Pişmanlıktan yararlanmak için her iki durumun da söz konusu olmaması gerekir.

cc) Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması

Vergi incelemesi başlamış ise vergi idaresi suç fiillerinden haberdar olabilecektir. İnceleme sonrasında suç fiilleri tespit edilebilir. İnceleme üzerine vergi idaresi ve savcılığın suç fiillerinden haberdar olması üzerine failin kendiliğinden pişmanlık isteminde bulunduğu söylenemeyecektir.

IV. PİŞMANLIK VE ISLAHIN SONUÇLARI

Pişmanlık ve ıslahın sonuçları, kaçakçılık fiilleri sonrasında vergi kaybının doğup doğmamasına göre farklılık arz edecektir. Bu farklılığı gözeterek şekilde iki ayrı başlık altında incelenecektir.

A) VERGİ KAYBININ SÖZ KONUSU OLDUĞU KAÇAKÇILIK SUÇLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

İşlenen kaçakçılık suçları neticesinde vergi zıyayı doğmuş ise ilke olarak vergi zıyayı cezası kesilmeyecektir. Ayrıca vergi kaçakçılık suçları için hürriyeti

bağlayıcı ceza da kesilmeyecektir. Cumhuriyet savcılığı kovuşturmayaya yer olmadığı kararı verecektir (CMK md 171).

Pişmanlık ceza kesilmesine engel olan özel cezasızlık nedeni olması nedeniyle vergi aslına bir engeli olmayacaktır. Mükellef vergi aslını 15 gün içerisinde ödemek zorundadır. Ayrıca her ay ve kesri için aylık %1.40 oranında pişmanlık zammı ödeyecektir. İşlenen fiiller nedeniyle usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahati tespit edilmiş ise bu cezalar vergi dairesi tarafından kesilecektir. Çünkü pişmanlık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına bir etkisi olmaz.

B) VERGİ KAYBININ SÖZ KONUSU OLMADIĞI KAÇAKÇILIK SUÇLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

Kaçakçılık suçları işlendikten sonra ilgili makamların bilgisi olmadan pişmanlık dilekçesi verilmiş ise Cumhuriyet Savcılığı ilgili vergi dairesinden vergi inceleme yapılmasını ister³². İnceleme sonrasında pişmanlık şartları yerine gelmiş ise VUK 359'uncu maddenin (B) fıkrası hükmü uygulanır. Bu fıkra şöyledir. "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz". Kanun metninde bu madde olarak belirtilen 359'uncu maddedir. Yani pişmanlık hükümlerinden yararlanan kişiler hakkında kaçakçılık cezası kesilmez demektir. Bu açıdan bakıldığında TCK'daki etkin pişmanlığa benzetilirse de ayrıldıkları yegâne nokta etkin pişmanlıkta neticenin ortaya çıkması engellenmiş olur. Oysa VUK'da düzenlenen pişmanlıkta suç tamamlanmış ve netice meydana gelmiştir³³. Ancak ilgili birimlerin bundan haberi yoktur. İşte tam bu sırada verilen pişmanlık dilekçesi 359'uncu madde hükmünün uygulanmasına engel teşkil eder.

İşlenen fiiller nedeniyle usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahatleri işlenmiş ise bunlara ilişkin cezalar vergi dairesi tarafından kesilecektir. Zira pişmanlığın usulsüzlük kabahatlerine bir etkisi olmaz.

SONUÇ

Vergi ceza hukuku açısından pişmanlık, kaçakçılık suçları ve vergi ziya kabahati için söz konusudur. Pişmanlık sonrası suç faili ıslah olarak bir daha suç işlememe konusunda bilinç sahibi olur.

Pişmanlık, suç işlendikten sonra başvuru bir kurum olması nedeniyle gönüllü vazgeçmeden ayrılır. Af, terkin ve tahakkuktan vazgeçme devlet tarafını

³² İsmet Yurteri – Adnan Yurteri, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım", Konya Barosu dergisi, Yıl 40, Sayı 23, www.konyabarosu.org.tr , s. 108, 24.06.2016.

³³ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), B.9, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.453.

temsil eden organlar tarafından yapılması nedeniyle de pişmanlıktan ayrılır. Ceza hukukundaki etkin pişmanlığa benzer. Yerine getirilecek yükümlülükler açısından ayrılır.

Pişmanlık daha çok vergi ziyayı cezası için düzenlenmiş olması nedeniyle şartları da buna göre belirlenmiştir. Kanun koyucu kaçakçılık suçları için de pişmanlıktan yararlanacağını belirtmiştir. Kaçakçılık suçları bazı hallerde vergi ziyasına da neden olabileceği için vergi idaresi tarafından kesilecek vergi ziyayı cezasına ilişkin şartların da yerine getirilmesi gerekir.

Vergi ziyasına neden olmayan kaçakçılık suçlarında ise, suç fiillerinin Cumhuriyet Savcılığı veya adli kolluk tarafından öğrenilmesinden önce pişmanlık dilekçesi verilmesi halinde VUK 359' uncu maddenin uygulanması söz konusu olmaz.

Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme nedeniyle meydana gelecek kaçakçılık suçlarında pişmanlıktan yararlanma söz konusu olmayacaktır. Çünkü gizleme nedeniyle kaçakçılık suçlarının oluşabilmesi vergi incelemesi sırasında meydana gelir. Bu durumda ilgili makamların haberi olur. Vergi incelemesinin başlamış olması pişmanlıktan yararlanmaya engel teşkil edecektir.

Bazı kaçakçılık suçlarında usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahati meydana gelebilir. Bu kabahatler nedeniyle vergi dairesi tarafından idari vergi cezaları kesilecektir. Usulsüzlük kabahatleri nedeniyle pişmanlıktan yararlanmayacaktır.

KAYNAKÇA

Ağar Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Aksoy Şerafettin, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi", İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. M. Orhan Dikmen'e Armağan, İstanbul, Sayı 33, 1989-1990.

Artuk M. Emin - Ahmet Gökçen- A. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, B. 9, Ankara, 2015.

Aslaner Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", International Journal of Economic and Administrative Studies, 2016 (17).

Baki Mehmet Hanefi, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008.

Batırel Ömer Faruk, “Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları”, Yaklaşım, www.ozdogrular.com/content/view/21795/, 24.06.2016.

Bayraklı Hasan Hüseyin - Mehmet Erkan- Cemal Elitaş, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınları, Bursa, 2012.

Bozdoğanlı Burçin, “Vergi Hukuku Ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, [www.maliyesempozyumu2016.mersin.edu.tr/ t19.docx](http://www.maliyesempozyumu2016.mersin.edu.tr/t19.docx), 23.06.2016.

Donay Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.

Işık İsmail - Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi”, Vergi Dün-yası, S 300, Ağustos 2006, www.vergidunyasi.com.tr, 24.06.2016

İşbilir Şener, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008.

Karakoç Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Gözden Geçirilmiş B 2, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir, 1997.

Karakoç Yusuf, Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Mutluer M. Kâmil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi yayınları No: 214, Eskişehir, 1979.

Özcan Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), B.8, Ekin Yayınevi, Bursa,2015.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), B.9, Ekin Yayınevi, Bursa,2016.

Turan Ayşe Nur, “Etkin Pişmanlık Hükümlerine Felsefi Bakış”, Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C IV, S 1, Y 2015, Kayseri, Haziran 2015.

Yıldırım Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371), Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yurteri İsmet – Adnan Yurteri, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım”, Konya Barosu dergisi, Yıl 40, Sayı 23, www.konyabarosu.org.tr, 23.06.2016.