



**T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH  
MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Şebnem EKERYILMAZ**

**BURSA - 2014**





**T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

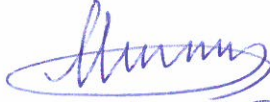
**Şebnem EKERYILMAZ**

**Danışman:  
Prof.Dr. Filiz GİRAY**

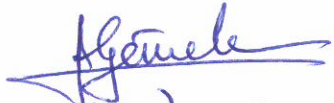
**BURSA - 2014**

**T. C.**  
**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

**MALİYE** Anabilim/Anasanat Dalı, **Mali Hukuk** Bilim Dalı'nda 701112007 numaralı **Şebnem EKERYILMAZ**'ın hazırladığı "**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**" konulu **Yüksek Lisans** (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik/Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, **21 / 07 / 2014** günü **13:00 – 14:00** saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **BAŞARILI** (başarılı/başarısız) olduğuna **OYBİRLİĞİ** (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


  
Prof. Dr. Filiz Giray  
U.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu  
Başkanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

  
Prof. Dr. Adnan Gerçek  
U.Ü. İ.İ.B.F. <sup>Üye</sup> Maliye Bölümü  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

  
Prof. Dr. Naban Ölmazopulor  
U.Ü. İ.İ.B.F. İktisat Bölümü  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

...../...../ 20.....

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Şebnem Ekeryılmaz  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : Maliye  
Bilim Dalı : Maliye  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : x+ 123  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 20.....  
Tez Danışman(lar)ı : Prof.Dr.Filiz Giray

### **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Türk Vergi Hukuku içinde yer alan müesseselerden biri de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı hem hatasını anlayıp telafi etmek isteyen yükümlüye hem de vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlamaktır. Bu çalışmanın amacı ise; Türk vergi sistemi içinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin yerini araştırıp, değerlendirmektir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde; vergi uyumsuzluğu kavramı ve kapsamına, vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözüm yollarına, pişmanlık ve ıslah müessesesinin idari çözüm yolları içindeki yerine, çeşitli müesseseler ile karşılaştırılmasına ve çeşitli ülkelerde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer uygulamalara yer verilmiştir. İkinci bölümünde; pişmanlık ve ıslah kavramlarına, pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki niteliğine, 1950 yılından günümüze kadar geçirdiği tarihsel değişim sürecine, amaçlarına, kapsamına ve yükümlülerin müesseseden yararlanabilmeleri için gerekli şartlara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise; pişmanlık ve ıslah müessesesinde özellik arz ettiğini düşündüğümüz durumlar ve çeşitli af kanunlarında yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulamalarına yer verilmiştir.

#### **Anahtar Sözcükler:**

Hukuk- Vergi hukuku- Vergi Uyuşmazlıkları- Pişmanlık- Islah

## ABSTRACT

Name and Surname : Şebnem Ekeryılmaz  
University : Uludağ University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Public Finance  
Branch : Public Finance  
Degree Awarded : Master  
Page Number : x +123  
Degree Date : .... / .... / 20.....  
Supervisor (s) : Prof.Dr. Filiz Giray

### THE ASSESSMENT OF PENITENCE AND RECTIFICATION INSTITUTION IN TURKISH TAX LAW

One of the institution included in Turkish Tax Law is penitence and rectification institution. The aim of penitence and rectification institution is to provide conveniences for both liables who regret and repair the mistakes and tax administration. The aim of this study; is to invest the place and to assessment in Turkish law system.

In the first chapter of this study consisting of three chapters, it is included the notion and scope of tax conflict, keys for tax conflicts in the administration phase, the place of penitence and rectification institution in the administration keys, a comparison of penitence and rectification institution with various institution, the applications which resemble to penitence and rectification institution available in various countries. In the second chapter, it is included the notions of penitence and rectification, judicial qualification of penitence and rectification institution, the historical changing procedure which the institution has had since 1950, its aims, its scopes and the necessary conditions for liables to benefit from the institution. In the third chapter, it is included the applications of penitence and rectification institution included in various amnesty laws and the situations which we have thought to supply a speciality in penitence and rectification institution.

#### Keywords:

Law- Tax Law- Tax Conflicts- Penitence- Rectification

## ÖNSÖZ

Çalışmam boyunca hoşgörüsü, bilgisi ve yol göstericiliği ile desteğini benden eksik etmeyen saygıdeğer hocam Prof.Dr.Filiz Giray'a,

Lisans ve lisansüstü eğitimim boyunca yanımda olan aynı zamanda jüri üyelerim olan saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Adnan Gerçek'e ve Prof. Dr. Nalan Ölmezoğulları'na

Yine çalışmam boyunca bilgi ve tecrübesi ile yanımda olan aynı zamanda birlikte çalıştığım saygıdeğer hocam Doç.Dr.Ahmet Ak'a,

Hayatımın her anında yanımda olan, sevgi, maddi ve manevi desteklerini benden eksik etmeyen annem Hatice'ye, babam Ertan'a kardeşlerim Ahsen ve Serenay'a ve ailem gibi yanımda olan sevgili dostlarıma,

En içten teşekkürlerimi arz ederim.

Bursa, 2014

ŞEBNEM EKERYILMAZ

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI .....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ .....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR .....	ix
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

<b>I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE KAPSAMI .....</b>	<b>3</b>
A. UYUŞMAZLIK KAVRAMI.....	3
B. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE TARAFLARI .....	4
C. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ .....	5
<b>II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İÇİNDE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ .....</b>	<b>7</b>
A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ ÖZELLİKLERİ .....	8
1. Vergi uyumsuzluğunun taraflarının gönüllü katılımı ile sona erdirilmesi .....	8
2. Yükümlü ile Vergi İdaresi ilişkilerini olumlu yönde etkilemesi .....	8
3. Vergi uyumsuzluğun karşılıklı irade uyumuyla çözülmesine yönelik olması .....	9
B. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM TÜRLERİ.....	10
1. Uzlaşma .....	10
a. Tarhiyat öncesi uzlaşma .....	13
b. Tarhiyat sonrası uzlaşma.....	14
2. Cezalarda İndirim Müessesesi.....	15
3. Vergi hatalarının düzeltilmesi .....	16
a. Vergi hatalarının ortaya çıkması .....	16
b. Vergi hatalarının sınıflandırılması .....	17
(1). Hesap hataları.....	18
(2). Vergilendirme hataları.....	18
c. Vergi hatalarının düzeltilmesi.....	19
4. Pişmanlık ve ıslah müessesesi .....	19
<b>III. PİŞMANLIK VE ISLAHIN ÇEŞİTLİ MÜESSESELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>20</b>
A. ETKİN PİŞMANLIK İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	20
B. ÖN ÖDEME İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	22
C. GÖNÜLLÜ VAZGEÇME İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	23
D. VERGİ AFLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	24
E. CEZALARDA İNDİRİM İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	26
F. TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	28
G. UZLAŞMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	29



<b>IV. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMASI</b> .....	30
A. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ .....	30
B. KANADA .....	32
C. ALMANYA .....	33
D. İSPANYA .....	34
E. FRANSA .....	35

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ**

<b>I. PİŞMANLIK VE ISLAH KAVRAMLARI</b> .....	36
<b>II. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN HUKUKUKİ NİTELİĞİ</b> .....	37
<b>III. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN TARİHÇESİ</b> .....	39
A. 1950 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5432 SAYILI KANUN .....	39
B. 1951 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5815 SAYILI KANUN .....	40
C. 1953 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 6094 SAYILI KANUN .....	41
D. 1961 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU .....	43
E. 1980 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 2365 SAYILI KANUN .....	44
F. 1985 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 3239 SAYILI KANUN .....	46
G. 1998 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 4369 SAYILI KANUN .....	46
H. 2008 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5728 SAYILI KANUN .....	47
<b>IV. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN AMAÇLARI</b> .....	48
A. EKONOMİK AMAÇLAR .....	48
B. HUKUKİ AMAÇLAR .....	48
C. DİĞER AMAÇLAR .....	49
<b>V. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN KAPSAMI</b> .....	49
A. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ KAPSAMINA GİREN VERGİLER .....	50
B. PİŞMANLIK VE ISLAH KAPSAMINA GİREN KABAHAHAT VE SUÇLAR .....	53
1. Kabahat olarak kapsamı .....	53
2. Suç olarak kapsamı .....	55
<b>VI. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMA KOŞULLARI</b> .....	57
A. MÜKELLEFİN KEYFİYETİ HABER VERDİĞİ TARİHTEN ÖNCE HERHANGİ BİR İHBARDA BULUNULMAMIŞ OLMASI .....	58
B. MÜKELLEFİN HABER VERDİĞİ TARİHTEN ÖNCE VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLANILMAMIŞ OLMASI VEYA TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK EDİLMEMİŞ OLMASI .....	62
C. HİÇ VERİLMEMİŞ OLAN, EKSİK VEYA YANLIŞ YAPILMIŞ OLAN BEYANNAMELERİN PİŞMANLIK DİLEKÇESİNİN VERİLDİĞİ TARİHTEN BAŞLAYARAK 15 GÜN İÇİNDE VERİLMESİ .....	66
D. ÖDEME SÜRESİ GEÇMİŞ OLAN VERGİLERİN PİŞMANLIK ZAMMI İLE BİRLİKTE PİŞMANLIK DİLEKÇESİNİN VERİLDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN 15 GÜN İÇİNDE ÖDENMESİ .....	68

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE AF**  
**KANUNLARINDA YER VERİLEN PİŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMALARI**

<b>I.</b>	<b>PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR .....</b>	<b>72</b>
	A. PİŞMANLIK BEYANNAMELERİNİN İHTİRAZİ KAYITLA VERİLMESİ.....	72
	B. KİRA GELİRİ ELDE EDENLERİN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMASI .....	77
	C. MATRAH BULUNMAMASI .....	78
	D. MÜCBİR SEBEP İLE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN İLİŞKİSİ .....	79
	E. ZİRAİ KAZANÇ ELDE EDENLERİN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMASI .....	81
	F. BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU GÖNDERİLMESİ DURUMUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANILMASI .....	82
	G. ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLEN PİŞMANLIK BEYANNAMESİNİN DURUMU .....	83
	H. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNE BAŞVURAN MÜKELLEFİN ÖLÜMÜ .....	84
	İ. VERGİ İDARESİNİN BANKALARDAN ALDIĞI BİLGİLER .....	85
	J. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORLARININ PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNE ETKİSİ.....	87
<b>II.</b>	<b>AF KANUNLARINDA YER VERİLEN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMALARI.....</b>	<b>88</b>
	A. 1803 SAYILI CUMHURİYETİN 50. YILI NEDENİYLE BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN.....	89
	B. 2431 SAYILI TAHSİLATIN HIZLANDIRILMASI HAKKINDA KANUN .....	90
	C. 2801 SAYILI BAZI ALACAKLARIN ÖZEL UZLAŞMA YOLU İLE TAHSİLİ HAKKINDAKİ KANUN .....	92
	<b>1. Pişmanlıkla Beyan.....</b>	<b>92</b>
	<b>2. 2081 Sayılı Kanunda yer alan özel pişmanlık .....</b>	<b>93</b>
	D. 3787 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ TAHSİLATININ HIZLANDIRILMASI VE MATRAH ARTIRIMI HAKKINDA KANUN.....	95
	<b>1. Pişmanlıkla Beyan .....</b>	<b>95</b>
	<b>2. Matrah artırımı .....</b>	<b>96</b>
	<b>a. Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin matrah artırımı .....</b>	<b>96</b>
	<b>b. Katma Değer Vergisine ilişkin matrah artırımı .....</b>	<b>98</b>
	E. 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU.....	99
	1. Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar .....	100
	2. Matrah artırımı .....	101
	a. Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin matrah artırımı .....	101
	b. Katma Değer Vergisine ilişkin matrah artırımı.....	102
	F. 6111 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI HAKKINDA KANUN.....	104

1. Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar.....	104
2. Matrah artırımı.....	108
a. Gelir ve Kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımı.....	108
b. Katma Değer Vergisine ilişkin matrah artırımı.....	110
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	111
KAYNAKLAR.....	116
ÖZGEÇMİŞ.....	123

<b>Kısaltma</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
a.e.	Aynı eser
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
m.	Madde
s.	Sayfa
TCK	Türk Ceza Kanunu
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
C.	Cilt
KDV	Katma Değer Vergisi
ed.	Editör
CRA	Kanada Gelir İdaresi
IRS	Amerika Birleşik Devletleri Federal Gelir İdaresi
KSS	Kanuni Süresinden Sonra
PIS	Pişmanlık Talepli
YMM	Yeminli Mali Müşavir
TEFE/ÜFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi / Üretici Fiyat Endeksi
p.	Page
ss.	Sayfadan sayfaya
vb.	Ve benzeri

## GİRİŞ

Vergi, toplumsal uzlaşma metinleri olarak da ifade edilen Anayasa ile devlete yüklenen görevleri yani kamu hizmetlerini yürütebilmesi için gerekli olan mali kaynaklardan biridir. Anayasa ile devlete toplumsal düzenin sağlanması ve varlığını sürdürebilmesi için kaynaklarıyla sınırlandırılmış görevler verilmiştir. Özellikle demokratik hukuk devletlerinde demokrasinin finansmanı ve hukuk düzeninin korunması için vergi almak bir zorunluluktur. Vergi, devleti oluşturan toplumsal bütünlüğün korunması için de gereklidir.

Devletin, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için vergi alması özel kesimde oluşan kaynakların bir kısmının kamu kesimine aktarılması yoluyla olacağından, vergi ödemek durumunda kalanların vergi ödemeye karşı direnç göstermeleri insan doğasına aykırı bir davranış olmayacaktır. Vergi ödemeye karşı bireylerin direnç gösterebilecekleri düşüncesiyle devletin, vergi toplarken gerektiğinde zora başvurması ya da ceza uygulama yoluna gitmesi de devletin egemenlik gücüne dayalı olan varlığını koruyabilmesinin de doğal bir sonucudur. Dolayısıyla vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyenlere cezai yaptırımlar öngörülmüştür.

Mevcut vergi sistemimizde çağdaş ülkelerde uygulandığı gibi, beyan esasına kabul edilmiştir. Vergi sistemimize göre verginin konusunu oluşturacak unsurlar, yükümlülerin kendi beyanları esas alınarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bunun yanında, vergi idaresinin yükümlülerin beyanlarının doğruluğu denetleme görev ve yetkisi bulunmaktadır. Yükümlülerin kasıtlı veya kasıtlı olmaksızın eksik ya da yanlış beyanda bulunmaları da söz konusu olabilir.

Yükümlülerin eksik veya yanlış beyanlarını, sonradan kendi iradeleriyle düzelterek, beyan edip, ödeyerek cezalardan kurtulmalarını sağlayan Pişmanlık ve Islah müessesesine Türk Vergi Hukuku içinde yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde yazılı olan şartları yerine getiren yükümlülerin cezalardan kurtulmalarını ve vergi idaresinin alacağını bir an önce tahsil edip hazineye intikalini sağlayan pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi idaresi ve yükümlüler açısından önemli bir düzenlemedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; hem Vergi Usul Kanununda yer alan vergiler açısından geçerli olması; hem de yükümlülere vergi ziyaı, iştirak ve kaçakçılık fiillerine ilişkin cezaların kesilmesini engellediği için vergi hukuku ve ceza hukukunun ortak alanını oluşturan vergi ceza hukuku açısından da önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Türk Vergi Hukuku içinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesinin değerlendirilmesini, çeşitli af kanunları ile özellik arz eden durumları da ele alarak ayrıntılı olarak incelemektir.

Bu alışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların çözümü içinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin de yer aldığı idari çözüm yolları, pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi afları, cezalarda indirim, terkin, uzlaşma gibi diğer müesseseler ile karşılaştırılması ve çeşitli ülkelerdeki pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer uygulamalar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; pişmanlık ve ıslah kavramları, müessesenin tarihsel gelişimi, amaçları, kapsamı ve pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için gerekli şartlar irdelenmiştir.

nc bölümünde ise; pişmanlık ve ıslah müessesesinde özellikli durumlar ve çeşitli af kanunlarında yer verilen pişmanlık ve ıslah uygulamaları ele alınmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

#### I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE KAPSAMI

##### A.UYUŞMAZLIK KAVRAMI

Uyuşmazlık, iki taraf arasında ortaya çıkan bir anlaşmazlığın somut olarak çekişmeye dönüşmesidir. Bir diğer anlamıyla taraflar arasında zıt görüşlerin olmasından kaynaklanan anlaşmazlıktır.<sup>1</sup>

İki veya daha çok taraf arasında görüş farklılığının meydana gelmesi uyuşmazlığın başlangıç noktasını oluşturur.

Uyuşmazlığın ortaya çıkabilmesi için, uyuşmazlığın tarafları arasında görüş farklılığı olması sonucunda anlaşmazlığın doğması ve bu anlaşmazlığa bağlı olarak bir çekişmenin meydana gelmesi gerekir. Bu çekişme, tarafları uyuşmazlığı çözümlenmesi konusunda harekete geçirecek ve çözüm arayışına itecek temel dayanaktır. Esasen çekişme, taraflar arasındaki anlaşmazlığı uyuşmazlığa dönüştürür ve çözüm arayışını başlatır. Kişilerin çözüm arayışına girmesi sonucu hukuki çözüm yollarına başvurması, taraflar arasındaki anlaşmazlığın çekişmeye dönüştürülmesini ifade etmektedir. Uyuşmazlık, aynı somut ilişkiye bağlı olarak tarafların birbirinden farklı sonuçlara ulaşma gerekliliği duyması ve çekişmelerini hukuki bir hakka ya da yetkiye dayanarak eyleme döküp talep etme ve savunmalarıdır. Burada üzerinde durulması gerekli olan ayrıntı, taraflar arasındaki çekişmenin uyuşmazlık niteliği kazanması için hukuki bir hak ya da yetkiye dayanması gerektiğidir. Uyuşmazlık, taraflar arasında uyuşmazlık konusunu oluşturan olaya bağlı olarak, çıkar çatışmasına da neden olan, hukuki bir hak veya yetki iddia edilmesiyle oluşan çekişmedir. Bu bağlamda, çekişmenin konusunu bir hak veya yetkinin hukuk kuralları çerçevesinde sağlanması ve/veya denetimi teşkil etmiyorsa, hukuki anlamda bir

---

<sup>1</sup> Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, 1.B., Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.33.

uyuşmazlıktan bahsetmek de mümkün olmayacaktır.<sup>2</sup>

Örneğin, bir kişinin suçu karşısında ceza alması uyuşmazlık olarak nitelendirilemeyecektir. Ancak kişi cezasını kabullenmeyip hukuki yollara başvurduğu zaman uyuşmazlık doğmuş olacaktır. İdari işlemlerde uyuşmazlıktan bahsedebilmek için ise, yapılan idari işlemin kabullenilmeyip, idari işlemin iptali yani ortadan kaldırılması için idari veya yargısal yollara başvurmak gerekir.

## B.VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE TARAFLARI

Vergi uyuşmazlığı, vergi hukuku ilişkisi içinde ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Diğer bir ifadeyle vergi uyuşmazlığı, vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında, vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklarıdır.<sup>3</sup>

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları; vergi borçlusu ile vergi alacaklısı olan devlet arasında, Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamındaki vergilendirme işlemleri sırasında, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ya da ceza kesme ve bu konulara ilişkin uygulamalarda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vergi icra hukuku kapsamındaki cebri icra uygulamalarıyla ilgili olarak da vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Bazen de idarenin genel düzenleyici işlemleri uyuşmazlık konusu olabilmektedir. Sonuç olarak vergi uyuşmazlığı, mükellef ile vergi idaresi arasında bir hukuki durum olarak doğar ve taraflar arasında anlaşmayı sağlayan hukuki çözüm yolları tüketilinceye kadar devam eder.<sup>4</sup>

Vergi uyuşmazlıklarının taraflarına baktığımızda ise, iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan biri, devlet veya devlet tarafından kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş kamu kuruluşları; diğeri ise vergi mükellefleri, vergi sorumlusu ya da ceza muhataplarıdır.<sup>5</sup>

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinde de bu ilişkinin tarafları olan alacaklı (devlet) ile borçlu (mükellef) arasında sorun ya da uyuşmazlıklar meydana

---

<sup>2</sup> a.g.e., s.34.

<sup>3</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 5.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.253.

<sup>4</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, 2.B., Bursa, 2013, s.81.

<sup>5</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1990, s.65.



gelebilmektedir. Vergi uyumsuzluğunun temelinde mükellef ile vergi idaresi arasında görüş ayrılığı bulunduğu göze çarpmaktadır.<sup>6</sup>

Vergi idaresi vergilendirme sürecinde Anayasa ve kanunlarla belirlenen hukuki çerçeve içerisinde vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmek zorundadır. Ancak uygulamada vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu hususunda, özellikle vergi kanunlarının farklı yorumlanması başta olmak üzere bir kısım uyumsuzluklar doğabilmektedir. Ortaya çıkan uyumsuzluğun idari çözüm yollarıyla çözülememesi veya mükellefin yargı aşamasında çözüm yollarını seçmesi durumunda, uyumsuzluk idari yargı merci olan vergi yargısına intikal edilebilmekte ve söz konusu uyumsuzluk vergi yargısı tarafından çözüme kavuşturulmaktadır.<sup>7</sup>

### C. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ

Vergi uyumsuzluklarının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir:<sup>8</sup>

- **Vergi Kanunlarının Çok Sık Değişmesi:** Uyuşmazlık nedenlerinden biri, vergi kanunlarının çok sık değişmesi sonucunda yükümlülerin vergi kanunlarını anlama ve uygulamada zorluklarla karşılaşmasıdır.

Türk vergi mevzuatının hükümlerinin kavramlarının anlaşılmasının zor olduğu, kanun hükümlerinin karışık ve yükümlüler kadar vergi idaresini de tereddüte düşürecek yapıda olduğu görülmektedir. Bu durumda vergi mevzuatındaki karmaşıklık, vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedir. Vergilendirme konusunda başta kanun olmak üzere, uluslararası anlaşma, bakanlar kurulu kararı, özelemler, sirkülerler, düzenleyici ve açıklayıcı genel tebliğler olmak üzere çok sayıda hukuki düzenlemeler bulunduğu görülmektedir. Vergi hukukunun kaynaklarını oluşturmaları nedeniyle bu hukuk metinlerine uygun hareket edebilmek için, hukuk metinlerinin dikkatle izlenmesi,

---

<sup>6</sup> Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.B., Gazi Kitapevi, Ankara, 2013, s.141.

<sup>7</sup> Ahmet Ak, **Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir), 1999, s.3.

<sup>8</sup> Mehmet Altundemir, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Etkinliği**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa), 1998, s.10.

anlaşılması ve uygulanması zorunludur. Bu kaynaklar sık sık değişmekte ve zaman zaman birbirleriyle çelişebilmektedir. Yapılan bir araştırmada; vergi kanunlarının yılda ortalama 9 kez değiştiği ortaya çıkarılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) bugüne kadar yüzlerce kez değişmiş, 78 geçici madde eklenmiş ve kanun hükümlerini açıklamak için 379 adet genel tebliğ, 78 adet sirküler yayınlanmıştır. Yine vergi hukukunun yöntem ve kurallarını düzenleyen VUK ile ilgili 28 adet genel tebliğ ve 50 adet sirküler yayınlanmıştır. Sürekli değişmekte olan bu kaynakların izlenmesi çok zordur.<sup>9</sup>

Hem mükelleflerin hem vergi idaresinin sürekli değişen mevzuatı anlaması ve uygulaması zordur. Bu durum da vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedir.

- **Vergi ve Vergi Cezası Ödememek veya Az Ödemek:** Vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabının kendisine tebliğ edilen vergi veya vergi cezası yerine, daha az vergi veya ceza ödemek istemesi ya da vergi ve cezadan tamamen kurtulmak istemesi de vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasında ikinci nedendir.

- **Vergiden Kurtulma Eğilimi:** Vergi uyumsuzluğunun bir diğer nedeni, vergi yükümlülerinin vergiden kurtulma yönündeki eğilimleridir.

- **Vergi Yönetimi İle İlgili Sorunlar:** Vergi yönetiminde karşılaşılan bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>10</sup>

- Mükellefte vergi bilincinin oluşturulmaması ve düşük vergi ahlakı<sup>11</sup> sonucunda mükellef ile vergi idaresi arasında ihtilafların çıkması,

- Vergi dairelerindeki personel sayısının mükellef sayısına göre yetersiz olması,

- Vergi dairesinde çalışan personelin vergi mevzuatını yeterince bilmemesi ve bundan dolayı mükellefi doğru yönlendirememesidir.

- **Vergi Afları:** Sık sık çıkan vergi afları da uyumsuzluk nedenleri arasında sayılmaktadır.

Vergi aflarının iki yönü bulunmaktadır. Şöyle ki, vergi affı, vergi gelirlerinde

---

<sup>9</sup> Sadık Kırbas, 'Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:232, (Nisan, 2012), s.13.

<sup>10</sup> Faruk Mutlu, **Vergi Yönetimi Kavramı, Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara), 1998, s.91.

<sup>11</sup> Young-dahi Song, Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey", **Public Administration Review**, Vol:38, No:5, (September-October, 1978), p.442.

artmasında hemen etkili olabilir, vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir ve ödemesi gecikmiş borçlar için vergi idaresinin maliyetleri düşürebilirler. Vergi kaçırıcıları dürüst olmaya teşvik ederler. Bazı mükellefler hata sonucu vergi ödememiş olabilirler. Ancak vergi avantajı bazı olumsuz etkiler de yaratabilir: Vergi afları, vergi kaçakçılığını, affedilebilir ve önemsiz bir suç gibi görülmesine neden olabilir.<sup>12</sup>

Ayrıca sürekli çıkarılan aflar toplumun gelecekte yeni bir af beklentisi içine girmesine sebep olacaktır. Bu nedenle dürüst yükümlüler de, vergilerini zamanında ödemelerinin bir getirisi olmadığını düşünüp, gelecekteki davranışlarını, vergi idaresi aleyhine, yeniden düzenleyeceklerdir. Bunun yanında vergi afları, yükümlülerin mali sisteme uyumunda düşüş meydana getirmektedir.<sup>13</sup>

Bu gibi nedenlerle vergi afları, yükümlü ile vergi idaresi arasında vergi uyumsuzluklarına neden olabilecektir.

## II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İÇİNDE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

Devlet ve/veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları ile vergi mükellefleri/sorumlusu/ceza muhatabı arasında yukarıda saydığımız birtakım nedenlerle ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının çözümünde iki yol vardır.

Bunlardan birincisi *idari aşamada çözüm yollarıdır*. İkincisi ise, vergi uyumsuzluklarının *yargı aşamasında çözüm yollarıdır*. Bu çalışmanın konusunu idari aşamadaki çözüm yolları oluşturmaktadır.

İdari aşamada çözüm yoluna *barışçıl çözüm yolları* da denilmektedir. İdari aşamada çözüm yollarında vergi uyumsuzlukları yargı yoluna gidilmeden taraflarca iradi olarak çözüme kavuşturulur.

İdari çözüm yolu; vergi idaresi ile yükümlüler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle meydana gelen uyumsuzlukların;

---

<sup>12</sup> Christoph A. Schaltegger, “Tax Amnesties and Political Participation”, **Tax Compliance and Tax Morale**, (Ed: Benno Torgler), Cheltenham, 2007, p.265.

<sup>13</sup> Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, I.B., Maliye ve Hukuk Yayınları, (Ekim, 2008), s.76.

- Mükelleflerin belli süreler içinde idareye başvurmaları,
- İdare ile karşılıklı görüşmeleri,

yoluyla daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek kalmaksızın uyuşmazlığın çözümlenmesidir. İdari aşamada çözüm yolu ile kamu alacağıın zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye intikalinin, vergi ve yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının, yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve kaynak kaybına uğramalarının önlenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.<sup>14</sup>

## A. İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ ÖZELLİKLERİ

İdari çözüm yollarını, yargı çözüm yollarından ayıran bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler iki temel başlıkta açıklanabilir.

### 1. Vergi Uyuşmazlığının Taraflarının Gönüllü Katılımı ile Sona Erdirilmesi

VUK kapsamında öngörülen vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik yollarının ortak özelliği, idari çözüm yollarına başvurunun yükümlünün tercihine bırakılmış olmasıdır. Yükümlü, idari çözüm yollarına başvurmaksızın uyuşmazlık konusu olayı doğrudan yargıya da taşıyabilir. Bu durumun istisnası ise, Gümrük Kanunu ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı kapsamındaki itirazlardır. Nitekim Gümrük Kanunu ve Sosyal Güvenlik Mevzuatı kapsamında yargıya başvurudan önce idari itiraz yolunun tüketilmesi öngörülmüştür. Gümrük Kanunu ve Sosyal Güvenlik Kanununa ilişkin uyuşmazlıklarda; idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yollarına başvurulması halinde, yargı organlarında idari mercii tecavüzü olacağı kabul edilerek, ilk incelemede dava şartlarını taşımadığı gerekçesiyle usulden dava dilekçesi kabul edilmeyecektir. Genel kural olarak, başvuru idari çözüm yollarından bir sonuç alınamaması durumunda yargı yoluna başvurma hakkı korunmaktadır.<sup>15</sup>

### 2. Yükümlü ile Vergi İdaresi İlişkilerini Olumlu Yönde Etkilemesi

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesinde, yükümlü vergi veya kesilen

---

<sup>14</sup> İsmail Barınır, 'Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü', *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:237, (Eylül, 2012), s.115.

<sup>15</sup> Erdem, a.g.e., s.266.

cezadan bir kısmını ödemek için istekli olur, bunun karşılığında vergi idaresi de yükümlüye verginin veya cezanın miktarı ve ödeme süresi açısından kolaylıklar sağlar. Bu bakımdan vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi yükümlü ve idare arasındaki ilişkileri olumlu yönden etkiler.<sup>16</sup>

Bunun yanında, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi hem vergi idaresi hem de yükümlüler açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Vergi uyuşmazlığının sona ermesi vergi idaresine kısa yoldan çözüme ulaştırma olanağı sağlarken, mükellef için de psikolojik yönden olumlu etki yaratmaktadır.<sup>17</sup>

### **3. Vergi Uyuşmazlığının Karşılıklı İrade Uyumuyla Çözülmesine Yönelik Olması**

İdari çözüm yollarında genel olarak, ancak uyuşmazlığın tarafları üzerinde anlaşmaya vardıkları bir sonuç oluşunca uyuşmazlık sona erer. İtiraz veya düzeltme yolunda yapılan başvuruya ilişkin olarak idarenin tek taraflı işlemi ya da cevabı yükümlü tarafından yeterli görülmezse, yargıya taşınabilir. Uzlaşma yönteminde de tarafların karşılıklı görüşmesine dayalı bir süreç sonucunda, ancak tarafların anlaşmasıyla uyuşmazlık sonuçlanır. Yükümlünün uzlaşmayı kabul etmemesi durumunda ise, idare tarafından sunulan nihai teklif bağlayıcı nitelikte değildir. Yükümlü olayı yargı denetimine götürebilir. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü esasen tarafların uyuşmazlık konusu işleme yönelik iradeleri arasındaki farklılığın giderilmesine ve işlemin hukuka uygunluk anlamında gözden geçirilerek irade uyumunun sağlanmasına yönelik bir süreçtir. Buna karşın vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısında çözümünde, uyuşmazlığın yargıya taşınmasıyla genel kural olarak mahkeme bu uyuşmazlığı çözmekle görevlidir. Dolayısıyla, yargılama sürecinin sonucunda uyuşmazlığı sona erdirmek üzere tarafları bağlayan gerekçeli bir yargı kararı açıklanır. Yargı yoluyla uyuşmazlığın sona ermesi, mahkeme tarafından uyulması zorunlu ve vergi uyuşmazlığının taraflarını bağlayıcı bir kararla sağlanır. Bu karara taraflar uymak zorunda olmakla birlikte, bazıları ya da tamamı muhalif olabilir. Bu nedenle, yargı yolunda uyuşmazlık sona ermekle birlikte tarafların

---

<sup>16</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.66.

<sup>17</sup> Güliz Lerzan Aşaroglu, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün Türkiye- AB Ülkelerinde Karşılaştırmalı Analizi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2004, s.9.

irade uyumu sağlanmayabilir.<sup>18</sup>

## B. İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM TÜRLERİ

Türk Vergi Hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü genel kabul görmüş dört ana başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar; *uzlaşma*, *cezalarda indirim*, *vergi hatalarının düzeltilmesi* ve son olarak çalışma konumuzu oluşturan *pişmanlık ve ıslah müessesesidir*.

### 1. Uzlaşma

“*Mutabakat*”, “*konsensus*” sözcükleri ile eş anlamlı olarak kullanılan uzlaşma, bireylerin anlaşmazlık konusu olan sorunlarını tartışmak üzere bir araya gelmesini ifade etmektedir. Daha genel olarak uzlaşma kavramı; farklı yönde çıkarlara sahip tarafların, bu çıkarlarına esas olarak kabul ettikleri koşulları gözden geçirmeyi kabul etmeleri ve bu gözden geçirmenin sonunda o koşullardan bir kısmını veya tamamını değiştirmenin kendi çıkarları açısından gerekli olduğuna ikna olmaları ve böylece tarafların çıkarları arasındaki zıtlığın azalması, hatta tamamen aynı yönde çıkarlara sahip olmaları yani aykırılıkların giderilmesi ve daha sonra bu çıkarların korunması yönünde işbirliği yapmaları anlamına gelir.<sup>19</sup>

Vergi hukuku açısından uzlaşma, uzlaşılan miktar ölçüsünde vergi borcu ve cezasının sona ermesi anlamına gelmektedir. Verginin tarafları olarak vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşmadan beklentileri aynı değildir. Vergi idaresi uzlaşma sonucunda alması gereken yasal vergi borcunun bir kısmından vazgeçmektedir. Bunun nedeni, kamu alacağının uyuşmazlık sürecine girilmeksizin, zaman kaybı olmaksızın bir an önce hazineye intikalinin gerçekleştirilmesidir. Vergi yükümlüsü ise, uzlaşmaya gitmekle gerçek vergi borcu ya da ceza yerine daha az bir tutarı ödemiş olmaktadır. Uzlaşma sonucunda vergi borcunun ve/veya cezanın tümü için dava açma hakkı karşılıklı olarak ortadan kalkar. Dolayısıyla uzlaşma karşılıklı ödün vermeye dayalı pratik nitelik taşıyan bir çözüm yoludur.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Erdem, a.g.e., s.267.

<sup>19</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.221.

<sup>20</sup> Ahmet Ak, Şafak Ertan Çomaklı, **Suç ve Kabahatler**, 1.B., Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum, 2013, s.267.

Uzlaşma müessesesi ilk defa 1963 yılında yayımlanan 205 Sayılı Kanunda VUK'nın 376. maddesinden sonra gelecek şekilde EK. 1-10 maddelerinde yer alan hükümlerle vergi sistemimize girmiştir.<sup>21</sup>

Uzlaşma müessesesinin getiriliş amacı kanunun gerekçesinde; "*vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde Hazine'ye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi getirilmiştir*"<sup>22</sup> şeklinde ifade edilmektedir.

İdarenin mükellefler ile uzlaşabileceği durumlar;

i) Yükümlü tarafından ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi,

ii) Yükümlünün kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi,

iii) VUK'nın 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklanma veya VUK'nın 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,

iv) Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi,

halleri olarak sayılabilir.

*Uzlaşma talebi*, vergi ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılabilir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Mükellef uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve

---

<sup>21</sup> Cevdet Okan Bahar, 'Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, (Kasım, 2002), s.161.

<sup>22</sup> **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Cilt:3, Ankara, 1988, s.460.

3568 sayılı Kanuna<sup>23</sup> göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir (VUK Ek m.1).

Uzlaşmanın idari aşamada yer alması, somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığı kısa sürede ortadan kaldırabilmesi nedeniyle, mükellefler açısından sıklıkla başvuru bir yoldur. Bu yolla bir taraftan vergi idaresinin kanunen alınması gereken vergiler ve/veya cezaların bir bölümünden vazgeçerek bunların bir an önce tahsil edilmesi, diğer taraftan da mükellefin uzun bir dava sürecinden kurtulması sağlanmaktadır. Uzlaşma görüşmelerinde, vergi idaresinin bir parçası olan uzlaşma komisyonunun uzlaşmada vazgeçebileceği vergi ve cezalarda herhangi bir miktar kısıtlaması bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle uzlaşmada indirilebilecek vergi ve cezalar konusunda vergi mevzuatında herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak uygulamada vergi aslının %10'una kadar, cezaların ise %90'nına kadar olan kısmından vazgeçilebilmektedir.<sup>24</sup>

Uzlaşmanın kabul edilmesinde esas amaç, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Yargı organlarının verdiği karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödemektense belli sınırlar içinde belirlenen bir vergiyi ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır. Ancak bu pratik yararlarına karşın, uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından bir takım olumsuzlukları meydana getirmektedir. Şöyle ki; kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergileme ilkelerinden, *anayasal eşitlik ilkesi* zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşmaması durumunda da yine *eşitlik ilkesi* açısından sakıncalar meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle hesaplanıp belli olan vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve *verginin yasallığı ilkesine* aykırı düşmektedir.<sup>25</sup>

Uygulanan haliyle uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine neden olduğu gibi, yükümlüler arasında da adaletsizliğe neden olabilmektedir. Uzlaşma

---

<sup>23</sup> 13.6.1989 Tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren **3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

<sup>24</sup> Yüce, a.g.e., s.84.

<sup>25</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21.B.,Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.170, 171.



müessesesi mevcut haliyle kişiye özgü vergi affına benzetilebilir.<sup>26</sup>

Uzlaşma ‘tarhiyat öncesi’ ve ‘tarhiyat sonrası’ olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir.

#### **a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talebinde bulunamazlar (VUK Ek m.11).

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan yükümlüler talep edebileceği gibi inceleme elemanının daveti üzerine de gerçekleşebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri vergi idaresi bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonu ile yükümlüler arasında yapılır.<sup>27</sup>

*Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması halinde;*<sup>28</sup>

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.

- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

- Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanan mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için cezalarda indirim hakkından yararlanamaz.

- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmiş ise, kanuni ödeme sürelerinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmiş ise, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

<sup>26</sup> Yılmaz Budak, ‘Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:304, (Aralık, 2012), s.15.

<sup>27</sup> Kızılot, Taş, a.g.e., s.148.

<sup>28</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s.256.

-Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK'nın 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

Görüldüğü üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması sonucunda uzlaşılan vergi ve cezanın miktarı kesindir. Maliye Bakanlığının görüşleri de bu yöndedir. Maliye Bakanlığının 2004 yılında yayımladığı özeldesinde; “Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalar için dava açılması veya düzeltme talebinde bulunulması mümkün değildir.” ifadesi yer almıştır.<sup>29</sup>

*Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde;*<sup>30</sup>

- Tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez.
- Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takiben 30 gün içerisinde vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir.
- Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Bu durumda mükellef cezalarda indirim hakkı ile dava açma hakkı arasında seçim yapmak zorundadır.

#### **b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellefe yönelik idari işlemlerden birisi olan tarhiyat yapıldıktan sonra gidilebilecek idari bir çözüm yoludur. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezası girer. Bu nedenle beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine verilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmez. Kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiillerle vergi ziyai suçunun işlenmesi halinde tarh edilecek ve kesilecek cezalar kanunda açıkça belirtmek suretiyle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkartılmıştır. Uzlaşma talebinin, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içerisinde yapılması şarttır. Uzlaşma görüşmeleri en az onbeş gün

<sup>29</sup> Maliye Bakanlığının 08.07.2004 tarih ve 2864-124-3155 Sayılı Özeldesini.

<sup>30</sup> a.g.e., s.257.

önceden belirlenen yer ve zamanda uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında yapılır.<sup>31</sup>

Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile VUK'nın 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak pişmanlık şartların yerine getirilmemesi sebebiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilen beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları da uzlaşma kapsamına girmektedir.<sup>32</sup>

Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalara ilişkin düzenlenen tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse bu vergi ve cezalar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Bu noktadan sonra üzerinde uzlaşılan verginin ve bu vergiye ilişkin gecikme faizi ile cezasının vadesinde ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmaz.<sup>33</sup>

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde yükümlü veya ceza muhatabı, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın sağlanmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.<sup>34</sup>

## 2. Cezalarda İndirim Müessesesi

Vergi hukukumuzda, VUK'nın 376. maddesi ile getirilen cezalarda indirim müessesesi ile vergi veya kesilen cezaları, itiraz etmeksizin ve dava konusu yapmaksızın kabul ederek ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin vergi cezalarında, aşağıda yazılı belli ödeme koşulları altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Başlangıçta, re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve farklarını kapsayan bu uygulamaya daha sonra idarece yapılan tarhiyatlar da dahil edilerek kapsamı genişletilmiştir.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Kızılot, Taş, a.g.e., s.149.

<sup>32</sup> Yüce, a.g.e., s.88.

<sup>33</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., s.259.

<sup>34</sup> Ak, Çomaklı, a.g.e., s.271.

<sup>35</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.102.

Vergi yükümlü veya sorumlusu, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını aşağıda belirtilen indirimlerden sonra kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili ve Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

-Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

-Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu hükümden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır (VUK m. 376).

Örneğin; bir yükümlü hakkında, 2011 takvim yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak ikmalen tarh edilen 100.000 TL vergi ve bu vergiye ilişkin olarak 100.000 TL de vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Yükümlünün tarh dosyasındaki bilgilere göre daha önce bu yükümlü hakkında vergi ziyayı cezası kesilmediği anlaşılmıştır. İkmalen tarh edilen bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarnameler 01.10.2013 tarihinde yükümlüye tebliğ edilmiştir. Yükümlü, tebligatı takip eden otuz gün içinde, yani en geç 31.10.2013 tarihinde, vergi dairesine başvurarak verginin tamamı olan 100.000 TL ve 100.000 TL vergi ziyayı cezasının yarısı olan 50.000 TL yi ödemeyi kabul ettiğini yazı ile bildirip, vergi aslı ile indirilmiş cezayı da dava konusu yapmaksızın bu sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde öderse, cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilecektir.

### **3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.116).

Bu tanımdan hareketle yapılan bir hatanın vergi hatası niteliği taşıması için

içeriğinde bazı unsurları taşıması gerekir. Bu unsurları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.<sup>36</sup>

1. Haksız bir işlemin var olması,
2. Haksız işleme dayalı vergi istenmesi veya alınması,
3. Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması,
4. Vergi hatasının vergi idaresi veya mükellef tarafından gerçekleştirilmiş olması.

Vergi hatası, yukarıda sayılan dört unsurdan herhangi birini taşımadığı zaman vergi idaresi tarafından vergi hatası olarak kabul edilmeyecek ve düzeltilmesi de mümkün olmayacaktır.

#### **a. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması**

Vergi hataları aşağıda belirtilen beş farklı yolla ortaya çıkabilir;

- 1) İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- 2) Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi,
- 3) Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,
- 4) Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması,
- 5) Mükellefin başvurması üzerine ortaya çıkar (VUK m.116).

Görüleceği üzere vergi hataları farklı kimseler tarafından yine farklı şekillerde ortaya çıkarılmaktadır. Bu hataların ortaya çıkarılması, bazen vergi idaresi tarafından kendiliğinden olabileceği gibi bazen de yükümlülerin başvurusu ile gerçekleşmektedir.

#### **b. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması**

Vergilendirmeye ilişkin her türlü yanlışlık ya da sakatlığın hata olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Vergi hatalarının nelerden meydana geldiği VUK'nın 117 ve 118. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.<sup>37</sup>

Hatanın VUK'da hüküm altına alınan sebeplerden birine dayanması halinde vergiler bakımından olduğu kadar cezalar için de düzeltme yapılması mümkündür.

---

<sup>36</sup> Mine Biniş, **Vergi Hataları ve Sonuçları**, 1.B., Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.31.

<sup>37</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, 1.B., Derya Kitabevi, Trabzon, 2002, s.122.

VUK'da belirtilen sebeplerin dışında kalan sebepler için vergiler ve kesilen cezalar için düzeltme işlemi yapılamaz. Örneğin, gayrimenkul sermaye iratlarında, gerçek gider yöntemini seçen bir mükellefin indirim hakkını hatalı olarak kullandığını, bu yüzden vergisini fazla ödemek durumunda kaldığını ve kesilen cezanın da gider yönteminde olan hatalı unsurlara dayandığını söyleyerek mükellefin düzeltme isteminde bulunması mümkün değildir. Fazla veya eksik vergi istemek veya almak suretiyle hatalı işlemde bulunan vergi idaresi, hata yaptığını öğrendiğinde kendi iradesini ortaya koyarak işlemi mükellefin başvurusu olmadan tek taraflı olarak düzeltebilir.<sup>38</sup>

Vergi hataları, *hesap hataları* ve *vergilendirme hataları* olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir.

### **(1). Hesap Hataları**

Hesap hataları; vergi matrahı ve miktarında yapılan hatalar ve mükerrer vergilemeden doğan hatalar şeklinde olabilmektedir.

**1. Matrah Hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır. Mükellefin gelir vergisi beyannamesindeki 10.000 TL tutarındaki vergi matrahının, yanlışlıkla 100.000 TL olarak dikkate alınıp, bu tutar üzerinden vergi hesaplanması, matrah hatalarına verilebilecek örneklerden biridir.

**2. Vergi Miktarında Hatalar:** Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması sonucunda verginin eksik veya fazla hesaplanması veya gösterilmesine yol açar.

**3. Verginin Mükerrer Olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması vergi mükerrerliğine neden olur (VUK m.117).

### **(2). Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata şeklinde olabilmektedir.

**1. Mükellefin Şahsında Hata:** Mükellef vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu

---

<sup>38</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 7.B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2013, s.262.

terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK m.8).

Mükellefin şahsında hata ise, verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

**2. Mükellefiyette Hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

**3. Verginin Konusunda Hata:** Açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

**4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata:** Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK m.118).

### c. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergilendirme işlemlerinde, mükellef ya da vergi idaresi tarafından herhangi bir hata yapılmış olabilir. Bu hatanın meydana getirdiği uyuşmazlığın, vergi uyuşmazlığının taraflarından biri tarafından dava konusu yapılması, çeşitli sorunlara yol açabilir. Bu nedenle, hataların varlığı durumunda kanun koyucu bu hataların kolayca düzeltilmesini öngörmüştür.<sup>39</sup>

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'da vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi, başlıca iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan *ilki* vergi dairesince yapılan re'sen düzeltmedir. Bu düzeltme şeklinde vergi idaresi, bir düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltme yollarından *ikincisi* ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik ya da fazla bildirmesi durumunda ek beyanname vermesi ile düzeltme isteminde bulunmasıdır.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 3.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.227.

<sup>40</sup> Biniş, a.g.e., s.59.

#### 4. Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile vermesi halinde, haklarında kanunda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez (VUK m.371).

Pişmanlık ve ıslah müessesesini, *vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolu olarak gören görüşlerle birlikte, idari aşamada çözüm yolu olarak görmeyen görüşler* de mevcuttur. Görüşümüz ise, yükümlü-vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlığı ortadan kaldırdığı için idari aşamada çözüm yolları arasında yer alması gerektiği yönündedir.

Tezin esas konusunu oluşturan pişmanlık ve ıslah müessesine çalışmanın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

### III. PİŞMANLIK VE ISLAHIN ÇEŞİTLİ MÜESSESELER İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu başlık altında pişmanlık ve ıslah müessesesini daha iyi anlayabilmek adına Türk Ceza Kanunu (TCK) içinde yer alan; *etkin pişmanlık, ön ödeme, gönüllü vazgeçme* ve diğer müesseseler olan; *vergi afları, cezalarda indirim, terkin ve uzlaşma* ile karşılaştırılması yapılacak benzer ve farklı yönleri ortaya konulacaktır.

#### A. ETKİN PİŞMANLIK İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Etkin pişmanlık müessesesi, TCK içinde yer almaktadır. TCK'nın içinde etkin pişmanlık müessesesi ayrı maddeler halinde yayılı halde bulunmaktadır. Etkin pişmanlık müessesesi, pişmanlık ve ıslah müessesesinde olduğu gibi tek bir madde altında hüküm altına alınmamıştır.<sup>41</sup> TCK'nın içinde yer alan etkin pişmanlık ile ilgili hükümlerden birkaç tanesi aşağıda olduğu gibidir.

- TCK'nın '*Etkin Pişmanlık*' başlıklı 168. maddesinde; "Hırsızlık, mala zarar verme,

---

<sup>41</sup> Ahmet Erol, 'Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir mi?', *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 205, (Ocak, 2010), s.16.



güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık ve karşılıksız yararlanma suçları tamamlandıktan sonra ve fakat bu nedenle hakkında kovuşturma başlatılmadan önce failin, azmettirenin veya yardım edenin bizzat pişmanlık göstererek mağdurun uğradığı zararı aynen geri verme veya tazmin suretiyle giderilmesi halinde; cezası üçte birden üçte ikiye kadar indirilir. Yağma suçunda ise, cezada altıda birden üçte bire kadar indirim yapılır. Kısmen geri verme veya tazmin halinde etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için mağdurun rızası aranır.” şeklinde etkin pişmanlık hüküm altına alınmıştır.

- TCK'nın diğer bir etkin pişmanlık hükmü de “*Kullanmak İçin Uyuşturucu veya Uyarıcı Madde Satın Almak Kabul Etmek veya Bulundurmak*” başlıklı 191. maddesinin 5. bendinde; “Uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanan kişi hakkında kullanmak için uyuşturucu veya uyarıcı madde satın almak, kabul etmek veya bulundurmaktan dolayı hükmolunan ceza, ancak tedavi ve denetimli serbestlik tedbirinin gereklerine uygun davranmaması halinde infaz edilir. Kişi etkin pişmanlıktan yararlanmışsa, davaya devam olunarak hakkında cezaya hükmolunur” şeklinde etkin pişmanlık müessesesi olarak hüküm altına alınmıştır.

- TCK'nın “*etkin pişmanlık*” başlıklı 293. maddesinde ise, “Gözaltına alınan, tutuklu veya hükümlünün, kaçtıktan sonra etkin pişmanlık göstererek kendiliğinden teslim olması halinde, kaçtığı günden itibaren teslimin gerçekleştiği güne kadar geçen süre dikkate alınarak, verilecek cezanın altıda beşinden altıda birine kadar indirilir. Ancak kaçma süresinin altı ayı geçmesi halinde ceza indirim yapılmaz” şeklinde etkin pişmanlık hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda TCK'nın içinde yer alan hükümlerden de yola çıkarak, *etkin pişmanlık (faal nedamet)*, failin suçun icra hareketlerini tamamlayıp suç ortaya çıkmasına karşın neticenin gerçekleşmesine engel olması veya neticenin etkilerini ortadan kaldırması şeklinde ifade edilebilir. Ancak pişmanlık ve ıslah müessesesinde suç teşebbüs halinde olmayıp tamamlanmış durumdadır. Oysa etkin pişmanlıkta netice gerçekleşmeden suçun önlenmesi söz konusudur. Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesi cezayı hafifletici değil, cezayı ortadan kaldırması nedeniyle etkin pişmanlıktan farklıdır.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Şenyüz, a.g.e., s.279.

## B. ÖN ÖDEME İLE KARŞILAŞTIRILMASI

*Ön ödeme* TCK'nın 75. maddesinde aşağıdaki şekilde yer almıştır.<sup>43</sup>

“(1) TCK’da yer alan uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adlî para cezasını gerektiren veya kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı olan üç ayı aşmayan suçların faili;

- a) Adlî para cezası maktu ise bu miktarı, değilse aşağı sınırını,
- b) Hapis cezasının aşağı sınırının karşılığı olarak her gün için yirmi Türk Lirası üzerinden bulunacak miktarı,
- c) Hapis cezası ile birlikte adlî para cezası da öngörülmüş ise, hapis cezası için bu fıkranın (b) bendine göre belirlenecek miktar ile adlî para cezasının aşağı sınırını,

Soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödediği takdirde hakkında kamu davası açılmaz.

(2) Özel kanun hükümleri gereğince işin doğrudan mahkemeye intikal etmesi hâlinde de fail, hâkim tarafından yapılacak bildirim üzerine birinci fıkra hükümlerine göre saptanacak miktardaki parayı yargılama giderleriyle birlikte ödediğinde kamu davası düşer.

(3) Cumhuriyet savcılığınca madde kapsamına giren suç nedeniyle önödeme işlemi yapılmadan dava açılması veya dava konusu fiilin niteliğinin değişmesi suretiyle madde kapsamına giren bir suça dönüşmesi hâlinde de yukarıdaki fıkra uygulanır.

(4) Suçla ilgili kanun maddesinde yukarı sınırı üç ayı aşmayan hapis cezası veya adlî para cezasından yalnız birinin uygulanabileceği hâllerde ödenmesi gereken miktar, yukarıdaki fıkralara göre adlî para cezası esas alınarak belirlenir.

(5) Bu madde gereğince kamu davasının açılmaması veya ortadan kaldırılması, kişisel hakkın istenmesine, malın geri alınmasına ve müsadereye ilişkin hükümleri etkilemez.”

Ön ödemede ile pişmanlık ve ıslah müessesesi arasında şu farklılıklar bulunmaktadır:<sup>44</sup>

<sup>43</sup> 26.04.2004 Tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5237 sayılı **Türk Ceza Kanunu**.

<sup>44</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2.B., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, s.14.

i) Kanun maddesinde de hüküm altına alındığı üzere ön ödemede suç ve ceza ortadan kalkmayıp, sadece yargılama işlemi ortadan kalkmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde ise, hem ceza ilişkisini hem de infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir müessesedir.

ii) Ön ödemede parasal bir ceza ödenmektedir. Oysa pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için ödenen pişmanlık zammı, vergi cezası ve hatta gecikme zammı niteliğinde olmayıp, daha çok hazineye geç ödenen vergi için yürütülen bir faiz niteliğindedir.

### C. GÖNÜLLÜ VAZGEÇME İLE KARŞILAŞTIRILMASI

*Gönüllü vazgeçme müessesesinde*; fail suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını ya da sonucun gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz. Ancak tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır (TCK m.36).

Gönüllü vazgeçmede failin yapabileceği hareketleri yapmak istememesi ve yapmaması sonucunda suçun icra hareketlerinin tamamlanmasından vazgeçilmesi söz konusu olmasına rağmen, pişmanlıkta gerçekleşmiş tam bir suç vardır.<sup>45</sup>

Sonuç olarak, genel anlamda ceza hukuku müessesesi olan etkin pişmanlık, ön ödeme ve gönüllü vazgeçmeye, yukarıda belirtilen nedenlerle benzerliği olmayan ve onlardan farklı bir hukuki niteliğe sahip olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi hukukuna özgü vergi ziyayı kabahatini, kaçakçılık ve iştirak cezalarını ortadan kaldırarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesini sağlayan bir müessese olarak değerlendirilmelidir. Ancak bu değerlendirme, pişmanlık ve ıslah müessesesinin, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesiştiği alan içinde yer alan vergi ceza hukuku kapsamında olması gerektiğinin de unutulmamasını gerektirmektedir.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Şenyüz, a.g.e., s.508.

<sup>46</sup> Karakoç, a.g.e., s.18.

#### D. VERGİ AFLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydıyla bunlara ilişkin cezaların tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir. Vergi affı kavramının kapsamına sadece vergi asılları değil aynı zamanda verginin asılları ile birlikte vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri de girebilir. Bu açıdan vergi affı verginin bütün öğelerini kapsayan genel af niteliği taşımaktadır.<sup>47</sup>

Vergi affı uygulamaları incelendiğinde af çıkarma yetkisine sahip organların vergi affı çıkarılıp çıkarılmaması konusundaki kararlarını etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Af çıkarılma kararı öncelikle siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Ancak sadece siyasi faktörler af çıkarılması için yeterli değildir. Bunun yanında ekonomik ve mali faktörlerde af çıkarılmasında rol oynarlar. Öte yandan, vergi afları vergi idaresinin ve yükümlülerin sorunlarının çözümünde pratik bir araç olması nedeniyle de sıklıkla başvurulan yollardan birisidir.<sup>48</sup>

Vergi affı çıkarılmasının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:<sup>49</sup>

- Ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilir. Yaşanan ekonomik ve mali bunalımlar bir çok yükümlünün vergi borçlarını ödeme konusunda sıkıntıya düşmesine neden olur. Hazinesin kaynak sıkıntısı yaşadığı bu dönemlerde, ekonomik kriz nedeniyle ödenemeyen vergi borçlarının büyük miktarlara ulaşması ve bu konjonktürde bunların ödenmesine veya cebren tahsil edilmesine imkan görülmemesi af çıkarılmasını gerektirebilir. Örneğin uzun süre devam eden enflasyon sebebiyle orta ve küçük ölçekli işletmeler ayakta duramaz hale gelir. Enflasyon ortamında vergilerini ödeyemeyen bu yükümlüler büyük bir borç yükü altına girer. Artan vergi borçları nedeniyle ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin işlerine devamını sağlamak için af desteğine ihtiyaç duyulabilir.
- Belge düzeninin kurulamamış olması nedeniyle kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye sokulması ve bu unsurların kaydedilmesi amacıyla af

<sup>47</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, 1.B., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.78.

<sup>48</sup> Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, 1.B., Eskişehir, 1992, s.48.

<sup>49</sup> Ak, Çomaklı, a.g.e., s.277.

çıkarılabilir.

- Bazen vergi affı, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra yatıştırıcı etkileri olan bir müessese olarak karşımıza çıkar. Yaşanan siyasi iktidarsızlıklar sonucu toplumda oluşan gerginliğin yumuşatılması, vergi aflarının siyasi nedenlerindedir.
- Hükümetler vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı sağlayabilirler. Ayrıca hükümetler, vergi aflarını yapılacak seçimden önce çıkartarak siyasi araç olarak da kullanabilirler.
- Vergi idaresi ve vergi yargısının ağır bir iş yükü altında bulunması sebebiyle kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının tahsil aşamasına ulaşması çok uzun zaman alabilir. Vergi afları birikmiş ve tahsili giderek güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkan sağlaması ve sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ile idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlar.
- Vergi sisteminde köklü reformların yapılmasının planlandığı dönemlerde yeni düzenlemelerin başarılı olabilmesi için eski dönemlere ait dosyaların tasfiye edilmesi gerekebilir. Bu durumda reformlar vergi aflarıyla desteklenebilir. Bunun yanında, vergi yükümlülerinin yeni düzenlemelere uyum sağlayabilmesi ve eski kusurlu hareketlerini bırakarak dürüst bir yükümlü olabilmesi için vergi affı gerekli olabilmektedir.<sup>50</sup>

Vergi afları ile VUK'nın 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi arasında benzerlik gösteren bazı yönler vardır. Esasında her iki müessese de, vergi idaresine daha önceden ödenmesi gerektiği halde bir şekilde gizlenmiş ve/veya ödenmemiş vergi borçlarının ortaya çıkarılmasını amaçlamaktadır. Bu müesseseler, hazineye intikal etmesi gereken gelirin en kısa sürede hazineye girmesine hizmet etmektedirler.<sup>51</sup>

Vergi afları ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin farklılıklarını ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.<sup>52</sup>

i) Vergi afları için kanun çıkartılması gerekirken, yükümlüler pişmanlık ve ıslah

---

<sup>50</sup> Dönmez, a.g.e., s.53.

<sup>51</sup> Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 1.B., Adalet Yayınları, Ankara, 2013, s.76.

<sup>52</sup> Recai Dönmez, 'Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:157, (Eylül, 1994), s.77.

müessesine VUK'nın 371. maddesinde yazılı şartları yerine getirdikleri takdirde dilekçe ile başvurabilmektedirler.

ii) Vergi afları ile vergi cezası hatta verginin aslı silinebildiği halde, pişmanlık ve ıslah müessesesinde sadece vergi ziyayı cezası kaldırılmakta, yükümlüler verginin aslını pişmanlık zammı ile birlikte ödemektedirler.

iii) Vergi afları ilke olarak yalnızca bir kere başvurulması gereken olağanüstü nitelikte bir araç olduğu halde, pişmanlık ve ıslah Türk Vergi Sisteminde uygulanan sürekli bir kurumdur.

iv) Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı, vergi aflarına göre daha dardır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına, sadece VUK içinde yer alan beyana dayanan vergiler girerken, vergi affının kapsamını sınırlandıran bir hüküm bulunmamaktadır.

#### E. CEZALARDA İNDİRİM İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Cezalarda indirim müessesesi, yükümlünün, bazı hallerde yanlışlıkla veya bilgisizlikten vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına sebebiyet vermesi halinde, kanunda belirtilen süre içinde ödemelerinin bir neticesi olarak kendilerine sunulan bir indirim hakkıdır. Bu sayede yükümlü ile vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların da yargıya gitmeden çözümü sağlanır.<sup>53</sup>

Cezalarda indirim müessesesi VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar açısından geçerli olabilmektedir.<sup>54</sup>

Cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah müesseselerinin birtakım benzer yönleri olmakla birlikte farklı yönleri de bulunmaktadır. Benzer yönlerini aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür.<sup>55</sup>

i) Öncelikle her ikisi de, Türk Vergi Hukuku içinde sürekli olarak uygulanan müesseselerdir.

ii) VUK kapsamındaki vergiler ile ilgili geçerli olmaları açısından birbirlerine benzerlik

<sup>53</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.B, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.217.

<sup>54</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16.B., Siyasal Kitapevi, Ankara, 2004, s.193.

<sup>55</sup> Yıldırım, a.g.e., s.79.

gösterirler.

iii) Her iki müessese de vergi yükümlüleri kanunda yazılı şartları yerine getirmeleri halinde bu müesseselerden yararlanabilirler.

Cezalarda indirim müessesesi ile pişmanlık ve ıslah müessesesi arasındaki farklılıkları ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

i) Cezalarda indirim müessesesi kapsamına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler girerken, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına yalnızca beyana dayanan vergiler girmektedir.

ii) Cezalarda indirim müessesesi ile pişmanlık ve ıslah müessesesi ödeme süresi yönünden de farklılık göstermektedir. Cezalarda indirim müessesesinde verginin ve indirim yapılmış cezaların ödeme zamanı, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde ödenmesi olarak belirlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde ise, eksik veya yanlış yapılan beyannamelerin düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş olan verginin aslının pişmanlık zammı ile birlikte ödenme süresi 15 gün olarak belirlenmiştir.

iii) Cezalarda indirim müessesesine vadesi geçmemiş vergi ve cezalar için başvurulabilirken, pişmanlık ve ıslah müessesesine vadesi geçmiş bulunan vergi ve cezalar için başvurulabilir.

iv) Cezalarda indirim müessesesi kapsamına, vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamından genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 1985 yılında çıkarılmıştır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına ise, vergi ziyayı, iştirak cezaları ve kaçakçılık fiillerine ilişkin cezalar girmektedir.

v) Cezalarda indirim müessesesi ile; kanunda yazılı ödeme süresi şartını yerine getiren yükümlülerin cezalarından indirim yapılmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran yükümlüler, kanunda yazılı şartları yerine getirdikleri takdirde vergi ziyasına ilişkin cezanın tamamından kurtulmaktadırlar. Yani cezalarda indirim müessesesi ile vergi idaresi, yükümlülerden vergi ziyayı cezasının bir kısmını tahsil ederken, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile yükümlülerin cezasının tamamı silinmektedir.

## F. TERKİN İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Terkin sözlük anlamıyla yazılmış bir şeyi çizerek silmedir.<sup>56</sup>

Vergi hukukunda ise, vergi borcunu ve cezalarını ortadan kaldıran sebepler arasında sayılmaktadır.

Vergi borcunun veya cezasının terkin için yükümlülerin, ilgili vergi dairelerine başvurarak terkin isteminde bulunmaları gerekmektedir.<sup>57</sup>

Terkin, VUK'nın "*Verginin Terkini*" başlıklı 115. maddesinde aşağıdaki şekilde yer almıştır.

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz kalan arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetlerine yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Verginin terkin VUK'nın yukarıda yazılı 115. maddesinin yanında aşağıdaki durumlarda da söz konusu olabilir.<sup>58</sup>

- Mükellefin kendisinden istenen vergilerle ve/veya cezalarla ilgili yargı yoluna başvurması ve bunun sonucunda lehine karar verilmiş olması,

- Vergi hatalarının düzeltilmesi durumunda da vergi terkin edilebilir.

---

<sup>56</sup> Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (31.05.2014), s.1.

<sup>57</sup> H. Fevzi Karagözoğlu, Faruk Kazancı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, 1.B., Vergi Hukuku Yayınları-I, Ankara, 1972, s.330

<sup>58</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31.B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.160.



Terkin ve pişmanlık ve ıslah müessesesinin benzer yönlerine baktığımız zaman ise benzerlikleri; karar veren yetkili organlardan kaynaklanmaktadır. Terkine karar vermede yetkili organ, Maliye Bakanlığı ve yetki verdiği makam olan vergi idareleridir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi açısından da yetkili organ yine vergi idaresi olarak belirlenmiştir.<sup>59</sup>

Terkin müessesesi ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin farklılıklarını ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- i) Terkin müessesesinin kapsamına vergi borçlarının asılları girdiği halde, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına sadece vergi cezaları girmektedir.
- ii) Yükümlünün terkinden yararlanabilmesi için, yangın, su basması ve haşarat istilası gibi olağanüstü bir sebebin olması gerekir. Fakat pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için herhangi bir sebebe gerek bulunmamaktadır.

#### G. UZLAŞMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Uzlaşmada, uzlaşılan miktar ölçüsünde vergi borcu ve cezası sona erer. Uzlaşma VUK'nın ek 1. maddesinde “ Mükellefler tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nufüz edememekten ya da 369. maddede yanılmadan kaynaklandığının veya VUK'da yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” olarak ifade edilmiştir.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılır.

Uzlaşma ve pişmanlık ve ıslah müessesesinin benzerliklerine baktığımız zaman her iki müessese de idari aşamada çözüm yolları arasında yer almaktadır. Her iki müessesede de yükümlüler vergi ziyai cezasından kurtulmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesinde yükümlüler, uzlaşılan miktar ölçüsünde vergi ziyai cezasından kurtulurken, pişmanlık ve ıslah müessesesinde vergi ziyai cezasının tamamından kurtulurlar.

---

<sup>59</sup> Yıldırım, a.g.e., s.81.

Uzlaşma ve pişmanlık ve ıslah müessesesi arasındaki farklılıkları ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- i) Uzlaşma kapsamına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler girerken, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına beyana dayanan vergiler girmektedir.
- ii) Uzlaşmaya başvurabilmek için kanunda yazılı, vergi hatasının bulunması, yanılmanın bulunması, vergi kanunları hükümlerini yeterince anlayamamak gibi gerekçeler bulunması gerekirken, yükümlülerin pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için herhangi bir gerekçe göstermesine gerek yoktur.
- iii) Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuru için ise VUK'nın 371. maddesinde herhangi bir başvuru süresi belirtilmemiştir.
- iv) Uzlaşma müessesesinin kapsamına kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar girmezken, pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girmektedir.

#### **IV. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMASI**

Bu başlık altında Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, Almanya ve İspanya da yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer uygulamalar ele alınacaktır.

##### **A. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ**

ABD'de pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer bir müessese, gönüllü itiraf (voluntary disclosure) adıyla uzun yıllardır uygulanmaktadır. Uygulamada politika (policy) olarak adlandırılan bu idari usul ya da program, herhangi bir ceza kovuşturması riski olmaksızın yükümlülerin vergi kaybını beyan etmelerini temin etmektedir. Bugünkü ABD Fedarel Gelir İdaresi'nin (IRS) kurulmasından çok daha öncesine dayanan uygulamanın ilk olarak 1919 yılında başlatıldığı bilinmektedir. Başlangıçta kurallarında bir netlik bulunmayan gönüllü itiraf politikası, 1934-1952 yılları arasında resmi bir niteliğe kavuşturulmuştur. Bu dönemde gelir idaresi, herhangi bir vergi incelemesi ya da vergi denetimi başlatmadan önce vergi suçlarını bu kapsamda itiraf eden yükümlülere yönelik

bir ceza kovuşturulması yapılmayacağını taahhüt etmiştir. Yapılan bu başvuru üzerine sadece ödenmesi gereken vergi tutarı, faiz ve kovuşturma kapsamı dışında kalan diğer cezalar hesaplanıp bunların ödenmesiyle yetinilmekteydi.<sup>60</sup>

Bunun yanında, ABD’de pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer olan uygulama “gönüllü itiraf” müessesesi, mükelleflere kesin olarak ceza kovuşturmasından ve vergi cezalarından kurtulma imkanı sağlamaz. Özellikle kaçakçılık suçlarında, mükelleften olayı ortaya çıkarması için gelir idaresi ile işbirliği içine girmesi, olayı tam açıklayacak bilgi ve belgelerin eksiksiz olarak gelir idaresine verilmesi ile vergi kaybının tam olarak bildirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, gelir idaresi, yukarıda belirtilen koşulları yerine getiren mükellefler için bir ön inceleme yapmakta ve mükellefin ibraz ettiği bilgi ve belgelerin gerçek olduğunu ortaya çıkarması durumunda, mükellef için vergi cezası ve adli kovuşturma talep etmemektedir.<sup>61</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, ABD ceza hukukunda yer alan “savcı-sanık pazarlığı” müessesesi ile de benzerlik göstermektedir.

Savcı-sanık pazarlığı (plea-bargaining), sanığın ceza adalet sisteminden daha yumuşak bir tepki almak amacıyla suçluluğunu kabul etmesi veya sisteme yardımda bulunması suretiyle başlayan, bir tarafta sanık, diğer tarafta savcılık ile onay ve denetim makamı olarak mahkemenin bulunduğu bir süreci ve açık bir anlaşmayı ifade etmektedir. Savcı-sanık pazarlığı, üzerinde suç şüphesi bulunan kimselerin suçunu itiraf etme hakkına sahip olduğu ve bütün ceza davalarının mahkemeye taşınmasının adil ve hakkaniyetli olmadığı kabulüne dayanmakta olup, sanıkların sorumluluk almasına yardımcı olmaktadır. Savcı-sanık pazarlığı, savcıların suç ikrarı almak amacıyla, sanıkların avukatlarıyla yaptığı pazarlık sürecini anlatan bir terimdir. Özellikle, savcı ile sanık arasında bir pazarlığı içerir. Bu pazarlıkta sanık mahkemeye çıkmaya dair anayasal hakkından feragat eder ve savcının bir ya da birkaç sözüne karşılık itham edildiği suçlardan bir ya da birkaçını kabul eder. Bu sözler genellikle, itham edilen suçlardan bazılarının düşürülmesi ve/veya daha az bir ceza verdirilmesidir. Suç ithamında bulunma kararı gibi savcı-sanık pazarlığı süreci de tamamen savcı tarafından kontrol edilmektedir. Sanık iddianamede yer alan bazı suçlar için ikrarda

---

<sup>60</sup> Yıldırım, a.g.e., s.120

<sup>61</sup> Noyan Alper Ünal, ‘Pişmanlık Müessesesi ve Rusya Federasyonu Vergi Sistemindeki Uygulaması’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, (Ağustos, 2010), s.35.

bulunma isteğini belirtebilir. Ancak, savcı suç ikrarı karşılığında diğer suçlamalardan vazgeçmeyi kabul etmezse, ne sanığın ne de hakimın savcuyu kabul etmeye zorlama yetkisi bulunmamaktadır. Savcı-sanık pazarlığı; suçlama pazarlığı, suçlama sayısı pazarlığı ve ceza pazarlığı olmak üzere üç şekilden oluşmaktadır.<sup>62</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Hukuku içinde yer almaktadır, savcı-sanık pazarlığı ise Ceza Hukuku içinde yer almaktadır. Bir diğer farklılıkları ise pişmanlık ve ıslah müessesesinde kaldırılan ceza hakimın takdir yetkisinde bulunmamakta, kanunla açıkça belirlenmiş bulunmaktadır. Savcı- sanık pazarlığında ise cezaların kaldırılması savcının takdir yetkisindedir. Benzer yönleri ise her iki müessesenin de suçun itirafı ve buna bağlı olarak cezanın indirilmesine veya kaldırılmasına dayalı olmasından kaynaklanmaktadır.

## B. KANADA

Kanada Gelir İdaresi ( CRA) tarafından uygulanan pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer bir uygulama ABD’de olduğu gibi gönüllü itirafıdır. Gönüllü itiraf müessesesi ile yükümlülerin, Kanada vergi kanunlarına uyumuna teşvik sağlanır ve vergi uyuşmazlıklarının çözümüne katkı sağlanmış olur. Gönüllü itiraf müessesesine, bütün yükümlüler başvurabilir. Bu müessese ile yükümlüler; Kanada veya Kanada dışında elde ettikleri kişisel veya işle ilgili gelirlerini, bildirilmemiş stopajlarını bildirebilir, kanuni süresinde vermedikleri gelir vergisi beyannamelerini verebilirler. Bu müesseseye başvuran ve şartları yerine getiren yükümlüler, sadece vergi borcunu ve faizi öderler. Ceza almaktan ve kovuşturmadan kurtulurlar. Bu müessesenin şartları aşağıdaki gibidir:<sup>63</sup>

- Yükümlünün gönüllü itirafı gerekir. Yükümlünün gönüllü itirafından önce CRA tarafından ödenmemiş olan verginin tespit edilmemesi gerekir.
- İtiraf edilen davranışın ceza gerektiren bir davranış olması gerekir.
- Üzerinden bir yıl geçmiş olan vergi alacağı ile ilgili bilgi verilmiş olması gerekir.

---

<sup>62</sup> Yusuf Solmaz Balo, Ekrem Çetintürk, ‘Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı-Sanık Pazarlığı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği’, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2013, s.1248.

<sup>63</sup> Canada Revenue Agency, “Voluntary Disclosures Program”, 2014, s.1.

- Verilen bilgilerin tam ve eksiksiz olması gerekir.

İsimsiz bir açıklama da yapılabilir. Bu yönteme isimsiz yöntem (no- named method) denir. Fakat verilen bilgiler yetersiz kalır, yükümlünün kimliği gerekir ise, CRA 90 günlük süre verir. Bu sürede de kimlik açıklanmazsa dosya kapanır.

Gönüllü itiraf müessesesine aynı konu ile ilgili ikinci kez başvurmak mümkün değildir. Ancak, yükümlünün kontrolü dışında olan olaylarla ilgili müesseseye ikinci kez başvurulabilir.<sup>64</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile gönüllü itiraf müessesesinin benzer yönleri; her iki müessesenin de yükümlülerin itirafına dayanmasından ve yükümlülerin cezalardan kurtulmasını sağlamalarından kaynaklanmaktadır.

İki müessesenin farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- i) Gönüllü itiraf müessesesine üzerinden 1 yıl geçmiş olan bildirilmemiş vergi alacakları ile ilgili başvurulmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için ise böyle bir süre sınırlaması yoktur. Bir yıl ve altındaki vergiler için de başvurulabilir.
- ii) Gönüllü itiraf müessesesine isimsiz olarak başvurulduğu halde, pişmanlık ve ıslah müessesesinde böyle bir uygulama bulunmamaktadır.
- iii) Yine gönüllü itiraf müessesesine yükümlüler bir kez başvurabilmektedir. Yükümlülerin, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaları için ise kanunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

### C. ALMANYA

Pişmanlık ve ıslah müessesesine benzer bir müessese Alman Vergi Usul Kanununun (Abgabenordnung) 371. maddesinde “vergi kaçakçılığında kendini ihbar” başlıklı 371. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kaçırmaya ilişkin kurula göre, vergi idaresine veya diğer resmi makamlara verilen vergi beyanlarında yanlış ya da eksik bilgi olması halinde fiilin niteliğine göre ilgilinin altı aydan on seneye kadar hapis cezasına ya da para cezasına çarptırılması söz konusudur. Bu maddeye göre, faile yanlış ya da eksik beyanları düzeltmesi veya tamamlaması halinde ceza verilmez. Bu kapsama daha önce hiç

---

<sup>64</sup> a.g.e., s.1.

verilmemiş beyannamelerin sonradan verilmesi de dahildir. Kendini ihbar eden failin, yanlış veya eksik bilgi vermemesi ve bu işlem neticesinde hesaplanan vergiyi, idarenin takdir ettiği süre içinde ödemesi gerekir. Yapılan bu ihbarla idarenin, kapsamlı bir araştırma yapmasına lüzum olmadan doğru vergi miktarını hesaplayabilmesi mümkün olmalıdır. Kendini ihbar eden kişi, elinde olmayan sebeplerle kesin bilgiler veremiyorsa ihbarda verilen bilgilerin miktarının doğru tahmin edilebilmesini kolaylaştıracak nitelikte olması beklenir.<sup>65</sup>

Alman Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre, inceleme elemanının inceleme için gelmiş olması, cezadan kurtarıcı olan pişmanlık müessesesinden yararlanmayı engeller.<sup>66</sup>

Her iki müessesesinde VUK'da ve aynı maddeler de hüküm altına alınması, yükümlülülerin kendi kendilerini ihbar etmeleri ve bunun sonucunda cezalardan kurtulmaları nedeniyle Alman Vergi Usul Kanununda yer alan kendini ihbar müessesesi ile Türk Vergi Usul Kanununda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi benzerlik göstermektedir.

#### D. İSPANYA

İspanyol Ceza Kanununda mali suçlara ilişkin benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Devlet hazinesinin dolandırılması (merkezi, yerel ya da özerk yönetim ayrımı yapılmaksızın), mali bir suç olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda kasti ya da ihmali surette vergileri ve kesintileri doğru şekilde ödemekten kaçınmak mali bir suçtur. Bu kapsamda mali nitelikte hukuka aykırı bir fiil işleyip de bunu vergi idaresine bildiren kimseye ceza verilmemesi öngörülmüştür.<sup>67</sup>

Her iki müessesede de yükümlüler, kendi kendilerini ihbar ettikleri ve bundan dolayı cezalardan kurtuldukları için benzerlik göstermektedir.

---

<sup>65</sup> Yıldırım, a.g.e., s. 117.

<sup>66</sup> Ali Değirmendereli, 'Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi', **Kamu Maliyesinde Denetim Sempozyum Bildirileri**, (Mayıs, 2014), s.37.

<sup>67</sup> Yıldırım, a.g.e., s.130.

## E. FRANSA

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında başvurulan yollar; düzeltme (*redressement*), *vergi ve cezada indirim*, *pişmanlık (repentir)* ve *uzlaşma (transaction)* yollarıdır. Yükümlülerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenme girişimlerinin reddedilmemiş olması gerekmektedir. Fransız Vergi Kanununun (Code General Des Impots) 1649. maddesine göre de, yükümlüler ayda % 0.75 oranında pişmanlık zammını iki ay içinde ödemek kaydıyla, eğer daha önce ihbarda bulunulmamışsa, pişmanlıkla beyanda bulunabilirler.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e. s.80.

## İKİNCİ BÖLÜM

### PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ

#### I. PİŞMANLIK VE ISLAH KAVRAMLARI

*Pişmanlık kavramı*, sözlük anlamıyla pişman olma durumu, yani nedamet anlamına gelir.<sup>69</sup>

Pişmanlık, Farsça kökenli bir sıfat olmakla beraber yapılan bir fiilin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görüp duyulan üzüntüdür. Pişmanlık yapısı itibariyle gizli kalmış; ancak sonuçları yapan kişiyi içsel olarak rahatsız etmiş bir durumu ifade etmektedir.<sup>70</sup>

Pişmanlık daha geniş anlamda, bireyin muhtemel sonuçlarını bilerek ya da bilmeyerek, iradi veya iradesi dışında gerçekleşen eylemlerinin veya eylemsizliğinin olumsuz sonuçlarından vicdanen rahatsız olması ve bu durumu telafi etmek amacıyla harekete geçmesi, eylemlerini ya da eylemsizliğini itiraf etmesi durumudur. Olağan koşullarda bireylerin kendi davranışlarının muhtemel sonuçlarını önceden bilmesi ve sonuçlarından doğabilecek zarar veya yasal yaptırımlarını kabullenmesi beklenir. Bundan dolayı bireylerin, bilerek veya isteyerek yaptığı davranışların sonuçlarından pişman olacağı da düşünülemez. Ancak pişmanlık, insan iradesine bağlı bir durum olduğu için bireyler zaman zaman bilerek veya isteyerek yaptıkları davranışlarını kendi vicdanında sorgulaması sonucunda pişmanlık duygusu hissedebilir. Pişmanlık duygusu soyut bir kavram olduğundan, şiddeti ve boyutunun ölçülmesi de mümkün olmayacaktır.

Birey, genellikle sonuçları olumsuz olan ve bu olumsuz sonucu eylemleriyle gerçekleştirdiği veya desteklediği zaman vicdanında üzüntü hisseder. Yapılan fiilin sonucu, herhangi bir biçimde olumsuz değilse ya da yapılan fiil herhangi bir biçimde kanunlarla

<sup>69</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, s.1.

<sup>70</sup> Ahmet Erol, 'Pişmanlık ve Islah-I', *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:236, (Ağustos, 2012), s.22.



yasaklanmış bir durumun gerçekleşmesine neden olmuyorsa vicdanda soyut bir üzüntüden ve rahatsızlıktan söz etmeye, yani pişmanlıktan söz etmeye olanak yoktur. Bir konuda pişmanlık duyuluyorsa, bu duyumdan önceki fiillerde bireysel veya kamusal olarak olumsuz bir sonuç veya kanunlara, toplumsal alışkanlıklara ya da değerlere aykırı bir durumun gerçekleştirilmesi söz konusudur. Diğer bir ifadeyle pişmanlık müessesinde, hukuki veya sosyolojik olarak ayıplı bir durum ve hatta sonucu ceza gerektiren bir eylem söz konusudur.<sup>71</sup>

*Islah* kavram olarak düzeltme ve iyileştirme anlamına gelir.<sup>72</sup>

Türk Vergi Hukukunda yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi ise; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı kabahatini veya iştirak suçlarını ya da kaçakçılık suçlarını işleyen yükümlülerin kanuna aykırı hareketlerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmesiyle birlikte itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya iştirak ya da vergi ziyasına ilişkin cezalardan kurtulma olanağı veren bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyayı kabahati, iştirak veya kaçakçılık suçu işleyen yükümlülerin, bu suçlardan duydukları pişmanlığı hukukileştiren bir müessesedir.<sup>73</sup>

## II. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

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 içindeki yerini almaktadır. Genel olarak beyan esasına dayalı vergi sistemimizde vergi yükümlüleri, kamu borçlusu sıfatıyla ödeyecekleri vergi borçlarının 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 davranışlarıyla vergi kaçırmaya yönelik fiillerde bulunabilmekte, bunun karşısında vergi idaresi kanununun suç saydığı fiillerin önlenmesi için vergi ceza hukukunda yer alan hükümler yoluyla yaptırımında bulunabilmektedir. Vergi

<sup>71</sup> Erol, a.g.m., s.15.

<sup>72</sup> Yalçın Kireççi, **Heyecanla Yüzleşmek**, 1.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.196.

<sup>73</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.B., Yaylacık Yayınları, İstanbul, 1983, s.408

yükümlülerinin vergi kanunlarına aykırı davranışları sonucunda vergi kayıplarına sebep olmak suretiyle vergi suçu işlemeleri sonucunda duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlanması olarak da tanımlanabilen pişmanlık ve ıslah VUK'nın 371. maddesinde, “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezası gerektiren fiiller ve bunların işlenişine iştirak edenler kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilerse aşağıda yazılı kayıt ve şartlarda vergi ziyai cezası kesilmez.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.<sup>74</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki niteliğini belirlemeye çalışırken üzerinde durulması gerekli durumlardan biri bu müessesenin bir “uyuşmazlık çözümleme aracı” olup olmadığına ilişkindir. Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. *Birincisi*, Türk Vergi Hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesini vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir müessese olarak değerlendiren ve buna bağlı olarak diğer idari aşamada çözüm yolları olan; uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve cezalarda indirim ile birlikte ele alan görüşlerdir.<sup>75</sup>

*İkinci* görüşü ileri sürenler, sözü edilen müesseselerin; uzlaşma, hataların düzeltilmesi ve cezalarda indirim vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi içinde yer aldığı ancak, pişmanlık ve ıslah müessesesini idari çözüm yolları dışında tutmak gerektiğini düşünmektedirler.<sup>76</sup>

İkinci görüşü ileri sürenlerin, pişmanlık ve ıslah müessesesini idari çözüm yolları içinde değerlendirmemelerinin sebebi, bu aşama da vergi idaresi tarafından ya da yükümlüce yaratılmış gerçek anlamda bir uyuşmazlık olmadığını düşünmeleridir. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuruda, yalnızca yükümlünün bir “itirafı” söz konusudur. Yükümlü bu itirafıyla yani pişmanlık müessesesine başvurusu ile bir uyuşmazlığın doğduğu da söylenemez. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma sonucunda muhtemel uyuşmazlıkların daha doğmadan ortadan kaldırılması bu müessesenin yol açtığı dolaylı bir sonuç olarak kabul etmek gerektiği şeklinde ifade edilmektedir.<sup>77</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, henüz uyuşmazlık aşamasına gelmemiş fakat

---

<sup>74</sup> İsmail Işık, Selimhan Topaç, ‘Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:300, (Ağustos, 2006), s.71.

<sup>75</sup> Dönmez, a.g.m., s.77.

<sup>76</sup> Karakoç, a.g.e., s.12.

<sup>77</sup> Dönmez, a.g.m., s.77.

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.<sup>78</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile gelecekte meydana gelebilecek potansiyel uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması sağlanır.<sup>79</sup>

### III. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN TARİHÇESİ

Ülkemizde pişmanlık ve ıslah müesseselerinin tarihsel geçmişi 1950'den sonra başlamaktadır. 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 pişmanlık ve ıslah müessesesinin 1950 yılından bu yana yer aldığı kanunlar tarihsel süreç içerisinde tek tek ele alınacaktır.

#### A. 1950 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5432 SAYILI KANUN

Vergi mükelleflerine, vergi kaybı yaratan fiillerde bulunmalarına rağmen vergi ziyai ve kaçakçılık fiillerine ceza kesilmesini engelleyen bu müessese ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'nın 348.maddesiyle "pişmanlık" başlığı altında aşağıdaki şekilde vergi mevzuatımızda yerini almıştır.<sup>80</sup>

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

Bu hükmün uygulanabilmesi için;

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

2. Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna intikal etmemiş olması,

<sup>78</sup> Karakoç, a.g.e., s.13.

<sup>79</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek Ya Da Kullanmak**, İ.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009, s.263

<sup>80</sup> Işık, Topaç, a.g.m., s.70.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,

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

5. Mükelleflerce verilen olaya ilişkin olup ödeme süresi geçmiş vergilerin haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

şarttır.<sup>81</sup>

## B. 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 ziyat 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:<sup>82</sup>

a. Vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmak,

b. Devleti aldatanlara hoşgörülü davranmamak,

c. Dürüst mükelleflerle kötü niyetli kaçakçıları bir tutulmamak,

gerektiğidir. Ancak pişmanlık hükümlerinin kaldırıldığı mükelleflerin bilgi edinmelerini sağlamak üzere bu hüküm hemen yürürlükten kaldırılmamış, kaldırılma tarihi bu tasarının yürürlüğe girdiği tarihten 2 ay sonraya bırakılmıştır.<sup>83</sup>

27.09.1951 tarihine kadar yürürlükte kalacak olan hükümlere göre kaçakçılık veya

<sup>81</sup> 15 Haziran 1949 tarihli 7233 sayılı **Resmi Gazete**, s.16370.

<sup>82</sup> **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, s.259.

<sup>83</sup> a.g.e., s.259.

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.<sup>84</sup>

### C. 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 kasden noksan bildirimde bulunan mükelleflerin bu hatalarını anlamaları veyahut kasdi hareketlerinden pişman olmak suretiyle eksik bildirimlerini tamamlamak istedikleri takdirde buna imkan vermenin mükellef bakımından olduğu kadar idare bakımından da faydalı olacağı düşünülmesidir.<sup>85</sup>

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:

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

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

---

<sup>84</sup> Maliye Bakanlığı 7 Sıra Nolu **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ**.

<sup>85</sup> **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, s.290.

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

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

gerekir. Bu takdirde, ödenmesi gereken verginin zamanında ödenmemiş kısmı üzerinden ödemenin geciktiği her ay için % 2 hesabıyla zam uygulanır. Ayın kesri tam sayılır. Ayın kesrinin tam 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.<sup>86</sup>

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

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

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

3. 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.

4. O dönemde mevcut olan hileli vergi suçu kavramı kanuna eklenmiştir. Hileli vergi suçu, bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5000 lirayı ve aynı zamanda beyanname bildirilen vergi matrahının %10’ nu aşan hasılatın, beyanname veya defter kayıtlarına noksan geçirilmek suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermesi halidir.<sup>87</sup>

5. 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.

<sup>86</sup> 8.07.1953 tarihli 8542 sayılı **Resmi Gazete**, s.6627.

<sup>87</sup> **Türk Vergi Kanunu Gereklere**, s.289.

6. 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.

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

#### D. 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 hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezası kesilmez.

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

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

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

4. Mükellefler, haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 nispetinde zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve hileli vergi suçu

işleyenler ve hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında ceza uygulanmaz.<sup>88</sup>

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

1. Müessesenin adı “İslah ve Pişmanlık” iken “Pişmanlık ve İslah” olarak değiştirilmiştir. Esasen süreç itibariyle 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 düzeltilmiştir.

2. 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 değişiklik dışında farklı değişim yapıldığı görülmemektedir.

#### E. 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.<sup>89</sup>

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

1. 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

<sup>88</sup> 12.01.1961 tarihli 10705 sayılı **Resmi Gazete**, s.3060.

<sup>89</sup> 31.12.1980 tarihli 17207 sayılı **Resmi Gazete**, s.19.



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.<sup>90</sup>

“1980 yılından önceki dönemlerde, vergi ziyanı 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 itibarıyla 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”.

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

3. 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 müessesesine, emlak vergisinde de başvurulması halinde ortaya çıkacak düzeltme işlemleri ağır külfete yol

---

<sup>90</sup> **Türk Vergi Kanunu Gerekçeleri**, s.578.

açacaktır.

Öte yandan, emlak vergisinde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkan tanınmış bulunduğundan, pişmanlık ve ıslah müessesesinin bu vergide uygulanması gereksizdir.<sup>91</sup>

#### F. 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 AATUHK'nın 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir.<sup>92</sup>

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK 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 zamlarla birlikte tahsil edilmesi şeklinde 371. madde yeniden düzenlenmiştir.<sup>93</sup>

#### G. 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 ziyayı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ve bunların işlenişine iştirak eden diğer kişiler olarak değiştirilmiştir.<sup>94</sup>

<sup>91</sup> **Türk Vergi Kanunları Gereççeleri**, s.583.

<sup>92</sup> 31.12.1985 tarihli 18955 sayılı **Resmi Gazete**, s.9.

<sup>93</sup> **Türk Vergi Kanunları Gereççeleri**, s.74.

<sup>94</sup> 29.07.1998 sayılı Resmi Gazete'de 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,**

## H. 2008 YILINDA YÜRÜRLÜĞE GİREN 5728 SAYILI KANUN

2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanunun 281. maddesiyle pişmanlık ve ıslah müessesesi son şeklini almıştır. Kanun maddesi aşağıda olduğu gibidir.<sup>95</sup>

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

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

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

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

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

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

---

**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.**

<sup>95</sup> 8.02.2008 tarihli 26781 Sayılı Resmi Gazete

#### IV. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN AMAÇLARI

Türk Vergi Hukuku içinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi, hem yükümlü hem de vergi idaresi açısından bir takım amaçları gerçekleştirmek üzere getirilmiştir. Bu amaçları; *ekonomik, hukuki ve diğer amaçlar* olmak üzere aşağıdaki gibi 3 başlık altında sınıflandırmak mümkündür.

##### A. EKONOMİK AMAÇ

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran yükümlü kendini ihbar etmesiyle birlikte kanunda yazılı şartları da yerine getirerek, vergi idaresinin belki de hiç haberi olmayacağı ve tahsil edemeyeceği alacağının kanunda yazılı sürede hazineye intikalinin sağlanmasıdır. Bu amaç devletin vergi gelirlerini de doğrudan arttırdığı için fiskal amaç olarak da adlandırılabilir.<sup>96</sup>

Vergi idaresi açısından pişmanlık ve ıslah müessesesinin diğer ekonomik amacı ise, vergi idaresinin vergi toplama maliyetini azaltır.

Ayrıca, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi idaresinin muhtemel vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk ile ilgili iş yükünün azaltılması ve bunlara ilişkin yapılacak giderlerin azaltılması da sağlanmış olur. Zira, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmış olan yükümlü zaten vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk yapılmadan önce kendini ihbar etmiş olacaktır.

Mükellef açısından ise, vergisini ileride cezası, gecikme faizi gibi yüksek bir bedel ödemek zorunda kalmadan ödeme olanağı doğacaktır.

##### B. HUKUKİ AMAÇ

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki amaçlarından birisi, pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurup, kanunda yazılı şartları yerine getiren (kendi kendini pişmanlık dilekçesiyle ihbar etme, ödeme süresi geçmiş olan verginin aslını pişmanlık zammı ile

---

<sup>96</sup> Yıldırım, a.g.e., s.50.

birlikte ödeme) yükümlülerin cezadan kurtulmaları sağlamak yoluyla bir nevi ödüllendirerek, diğer bir ifadeyle hukuk kurallarını çiğneyenlerin kendi iradeleriyle ıslahına imkan sağlamak ve vergiye sonradan da olsa gönüllü uyumları teşvik edilmektedir.

Bir diğer amacı ise, yükümlüleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız durumda bırakmamak, hoşgörü göstererek mükellefi vergi idaresine yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır.<sup>97</sup>

Vergi idaresi, vergi yükümlüsünü bildirmeye teşvik ederek, vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır.<sup>98</sup>

### C. DİĞER AMAÇLAR

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin diğer amaçlarından biri, kasıtlı olarak veya kasıt olmaksızın, eksik veya yanlış bildirimde bulunan ya da hiç bildirimde bulunmayan yükümlünün kendiliğinden hatasını anlayıp pişman olması ve hatasını itiraf edip telafi etmesidir.

Bir diğeri ise, mükellefin pişman olması yaptığı fiilin olumsuz olmasını kabul etmesi anlamına gelen psikolojik bir durumdur. Mükellefin iyi niyetli olduğunu gören kanun koyucu da yükümlüye bir takım kolaylıklar sağlar. Bu durum mükellef psikolojisini de olumlu yönde etkiler ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getiremeyen yükümlüler için adeta bir can simidi olarak değerlendirilebilir.<sup>99</sup>

## V. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİNİN KAPSAMI

VUK'nın 371. maddesine göre pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına beyana dayanan vergiler, vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar girmektedir.

<sup>97</sup> Kızılot, Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.171.

<sup>98</sup> Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 1.B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s.388.

<sup>99</sup> Şenyüz, a.g.e., s.280.

## A. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ KAPSAMINA GİREN VERGİLER

Kanunun maddesinde açıkça ifade edildiği üzere, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına beyana dayanan vergiler girmektedir. Bu itibarla, pişmanlık ve ıslah kapsamında yer alan vergi kavramının belirlenmesi gerekecektir. Yani uygulama açısından hangi vergilerin bu kapsama dahil edileceğinin açıklığa kavuşturulması, beyana dayanan vergi, resim, harç ve fon gibi mali yükümlülükleri kapsayıp kapsamayacağını belirlenmesi açısından son derece önemlidir. Çünkü bu husus ayrı bir tartışma konusu yapılabilir. Örneğin, VUK'nın 1. maddesinde yer alan “Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar (Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi ve resimler) dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır” hükmü ile yine VUK'nın 3. maddesinde yer alan “ ... bu kanunda kullanılan vergi kanunu tabiri iş bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder” hükümleri yer almaktadır. Belirtilen madde hükümleri ışığında pişmanlık ve ıslah kurumunun Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergiler dışında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV), Şans Oyunları Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, beyana dayanan Belediye Vergileri, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, kısmen beyana dayanan Damga Vergisi gibi beyan esasına dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler yönünden uygulanmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, süresinde verilmeyen KDV beyannamelerinde olduğu gibi, haksız şekilde alınan KDV iadelerinden dolayı tarh edilen cezalar için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabileceği düşünülmektedir.<sup>100</sup>

Bunun yanında, sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken beyannameler için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Buna göre, süresinde verilmeyen muhtasar beyannameler, pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde verilebilecektir.<sup>101</sup>

Beyana dayanan bazı vergiler açısından, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma yönünden özellik arz eden bazı vergiler bulunmaktadır. Bunlar; *damga vergisi*,

---

<sup>100</sup> Işık, Topaç, a.g.m., s.73.

<sup>101</sup> Zeki Taner Dersinlioğlu, ‘Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:124, (Ocak, 2010), s.104.

*veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisidir.*

Bunlardan *birincisi damga vergisidir*. Damga vergisi, kısmen beyana dayanan vergilerden olduğu için pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Danıştay'ın kararlarında bu yöndedir. Danıştay'ın damga vergisinde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına ilişkin bir kararında özetle aşağıdaki hükümlere yer vermiştir.<sup>102</sup>

*“Sermaye artırımına ilişkin damga vergisini süresinde ödemeyen ancak, pişmanlık hükümlerinden istifade etmek isteyen davacı isteminin kabul edilmemesi üzerine, adına kesilen kusur cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; VUK'nın Pişmanlık ve Islah başlıklı 371. maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 22. maddesinden bahisle olayda, sermaye arttırılması işleminden dolayı, 3 ay içinde ödenmesi gereken damga vergisini ödemeyen davacı şirketin, bu süreden sonra kendiliğinden idareye dilekçe ile başvurarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak istemesinde hukuka aykırı bir yön bulunmadığı, kaldı ki Maliye Bakanlığınca yayımlanan 8 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde VUK'nın 371. maddesindeki şartların tahakkuku halinde mükellef ve sorumluların pişmanlık ve ıslah istemlerinin yerine getirilmesinin uygun olduğunun belirtildiği, buna göre davacı adına kesilen cezada isabet bulunmadığı, gerekçesiyle, kabul eden Adana 1. Vergi Mahkemesinin 25.3.1997 gün ve E: 1996/1086; K: 1997/185 sayılı kararın; 2 seri nolu Damga Vergisi İç Genelgesine göre damga vergisinin beyana dayanan vergilerden olmadığı, bu nedenle davacının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmasının mümkün bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmektedir.*

*Verilen karara göre ise, her ne kadar davalı idare, yasadaki bu hükmün beyana dayanan vergilere ilişkin olduğunu, damga vergisinin tahakkuku tahsile bağlı vergilerden olduğunu, bu nedenle olaya uygulanmayacağını iddia etmekte ise de, beyan şekline bağlı olarak madde hükmünün uygulama alanının daraltılması, madde hükmü ile güdülen amaca aykırı olacaktır. Kaldı ki makbuz karşılığı ödeme, istihkaktan kesinti suretiyle ödeme açısından damga vergisinin beyana dayanan vergi olarak kabul edilmesini gerektirdiği gibi vergi dairesine yazılı bildirim şeklinde yapılan ödemenin dahi beyan olarak kabulü gerektirdiğinden VUK'nın 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükmünün olaya uygulanmasında ve kesilen cezanın terkin edilmesinde isabetsizlik görülmemiştir.*

*Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle, gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairesimizce de uygun görülmüş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına, 25.11.1998 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.”*

Özellik arz eden vergilerden *ikincisi, veraset ve intikal vergisidir*. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için vergi ziyanının ortaya çıkması gerekir. Veraset ve intikal vergisinde vergi ziyandan söz edilebilmesi için, kanuni sürenin ve bu sürenin

<sup>102</sup> Dn. 7.D.'nin, 25.11.1998 Tarih ve E.1997/4224, K. 1998/4172 sayılı Kararı.

bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra, yükümlülerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de kendisine mal intikal edenlerce beyanda bulunmamış olmaları gerekmektedir.<sup>103</sup>

Yükümlünün kendisine verilen ikinci ek sürede beyanda bulunması halinde, mükellefin beyanına göre gerekli tarhiyat yapılacak ve vergi ziyai cezası ile gecikme faizi uygulaması yapılamayacaktır. Dolayısıyla bu durumda yükümlünün, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanname vermesi zaten söz konusu olmayacaktır. Yükümlünün kendisine verilen ikinci ek süreye rağmen beyanda bulunmaması halinde ise, vergi ziyai ortaya çıkmış olacaktır. Bu durumda yükümlünün beyanname vermediği veya beyanname vermekle birlikte bazı malları beyan dışı bıraktığı vergi dairesince tespit edilmiş ve mükellefe bildirilmiş olduğundan, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması mümkün olmayacaktır. VUK'nın 371. maddesine göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilmesi için *mükellefin kendiliğinden haber vermesi* esas olup, ziyaa uğratılan verginin vergi dairesince tespit edilip, mükellefe bildirildiği hallerde pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Sonuç olarak her durumda veraset ve intikal vergisinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.<sup>104</sup>

Özellik arz eden vergilerden *üçüncüsü ise emlak vergisidir*. 1980 yılında yürürlüğe giren 2365 sayılı kanun değişikliği ile VUK'nın 371. maddesinin son fıkrasında pişmanlık ve ıslah hükmünün emlak vergisinde uygulanmayacağı belirtilmiştir. Kanun koyucunun bu hükümle ilgili gerekçesi ise şu şekilde ifade edilmektedir: “Bilindiği gibi emlak vergisi yaygın bir mükellef grubunu kapsamakta, bu vergideki beyanname sayısı beyana dayanan diğer vergilerle kıyas kabul etmeyecek ölçüde yüksek bulunmaktadır. Pişmanlık müessesesine diğer vergilerde olduğu oranda, emlak vergisinde de başvurulması halinde çıkacak düzeltme ve sair işlemlerin takip ve intacı, bu beyannamelerin alınması kadar ağır külfetlere yol açacaktır. Öte yandan, emlak vergisinde beyanname süresi ve cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerde olduğundan daha fazla kolaylık ve imkan tanınmış bulunduğundan pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefler bakımından ve

---

<sup>103</sup> Mehmet Akarşlan, “Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:165, (Eylül, 2005), s.60.

<sup>104</sup> Dersinlioğlu, a.g.m., s.104.



vergide, diğer vergilerde haiz olduğu ehemmiyeti de arz etmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisinde geçerli olmayacağı hükmü bu nedenle getirilmiştir.”

Bunun yanı sıra vergi idaresi, bu vergiye ilişkin olarak hukuka aykırı nitelikteki durum ve fiilleri tespit edebilmesi olanaklarına sahip olmaktadır. Yani vergi idaresi gerek tapu kayıtlarına gerekse belediye kayıtlarına ulaşarak örneğin gerçeğe aykırı, yanıltıcı bildirimleri anında tespit etme olanağına sahiptir. Buna ilaveten en son 4751<sup>105</sup> sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda emlak vergisindeki, genel beyan döneminde beyan yapılması uygulamasına son verilmiş, beyan yerine vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması halinde, bildirim yapılması uygulamasına geçilmiştir. Görüleceği üzere emlak vergisinin pişmanlık hükümlerinin dışında tutulmasının diğer bir nedeni “kendiliğinden haber verme” şartının gerçekleşmemiş olmasıdır.<sup>106</sup>

## B. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİ KAPSAMINA GİREN KABAHAT VE SUÇLAR

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçu girmektedir. Bu kabahat ve suçların, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı bakımından ayrı ayrı ele alınmasında yarar vardır.

### 1.Kabahat Olarak Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için işlenen fiilin vergi ziyayına sebebiyet veren fiillerden olması gerekmektedir.<sup>107</sup>

Vergi ziyayı kavramı VUK'nın 341. maddesinde tanımlanmıştır. Tanıma göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya

---

<sup>105</sup> 9.04.2002 Tarihli **Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.**

<sup>106</sup> Topaç, a.g.m., s.74.

<sup>107</sup> Şenyüz, a.g.e., s.282.

tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel teşkil etmez.

Pişmanlık esas itibariyle, oluşumu vergi ziyasına bağlı suçlara ait cezaların uygulanmasını önler. Çünkü pişmanlıkla ortadan kalkan, sadece vergi ziyayı unsurdur. Diğer bir ifadeyle pişmanlık, vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz. Fakat vergi ziyayı unsurunu bertaraf ettiği için, o fiile tekabül eden suça ait cezanın uygulanmasını önler. Örneğin bir mükellefin defterlerini tutmaması veya kayıt ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi için yeterli olmaması halinde, durumu pişmanlıkla vergi dairesine bildirmek suretiyle bunların gerektirdiği sonuçlardan kurtulması mümkün değildir. Defterlerin tutulmaması veya sıhhatli bir vergi incelemesine yeterli olmaması veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar kullanılmış olması halinde kazancın re' sen takdiri zorunludur.<sup>108</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kabahat olarak kapsamı ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer durum, usulsüzlük cezalarının pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girip girmeyeceğidir. Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran mükelleflere, usulsüzlük cezasının kesilip kesilmeyeceği hakkında VUK'nın 371. maddesinde açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'nın 371. maddesinde kanunda yazılı şartlar yerine getirildiği takdirde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği açıkça belirtilmektedir. Yine, VUK'nın 359. maddesinde pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık cezalarının hükmolünmayacağı da açıkça belirtilmektedir. Ancak usulsüzlük cezalarının pişmanlık kapsamına girip girmeyeceği hakkında VUK'da açık bir ifade bulunmamaktadır. Bu durum usulsüzlük cezalarının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda uygulamada tereddütler oluşmasına neden olmaktadır.

VUK'nın 371. maddesinde açık bir hüküm bulunmama ile beraber, Maliye Bakanlığının pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili tebliğlerini ve özgelelerini incelediğimizde, pişmanlık ile verilen beyannameler süresinde verilmiş beyanname olarak kabul edilmemekte, pişmanlık zammı ile birlikte 1. Derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilmektedir. Usulsüzlük cezaları pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girmemektedir.

---

<sup>108</sup> Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.976.

Maliye Bakanlığının usulsüzlük cezaları ile ilgili en son yayımlanan 2008 yılına ait “Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması” adlı rehberde, “Pişmanlık talebi kabul edilen beyannamelere I. derece I kat usulsüzlük cezası kesilir.” ifadesi yer almıştır.<sup>109</sup>

Usulsüzlük cezalarının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda, Maliye Bakanlığını uygulamasında da olduğu gibi, usulsüzlük cezalarının pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı görüşünderiz. Beyannamesini yasal süresinde veren yükümlüler ile yasal süresi içinde vermeyen yükümlünün ayırt edilebilmesi açısından da usulsüzlük cezasının kesilmesinin uygun olacağı düşüncesindeyiz.

## 2. Suç Olarak Kapsamı

VUK’ nın 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ve TCK’ nın 37, 38 ve 39. maddeleri kapsamında iştirak suçları (faillik, azmettirme, yardım etme), pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına girmektedir.

Adli bir vergi suçu olmakla beraber kanun koyucu, kaçakçılık suçuna ilişkin olarak VUK’ nın 359. maddesinin 3. fıkrasındaki hüküm ile suçun fail/faillerine pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma hakkı tanımıştır.<sup>110</sup>

“Kanunsuz suç ve ceza olmaz” kuralının gerektirdiği gibi, bir fiilin suç olarak sayılabilmesi ve bu fiile ceza verilebilmesi için, bu fiilin ve verilecek cezanın kanunda hüküm altına alınması gerekir.<sup>111</sup> Bu kurala bağlı olarak, vergi kaçakçılığı suçu da, VUK’ nın 359. maddesinde hüküm altına alınmıştır. VUK’ nın 359. maddesi aşağıdaki gibidir:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya

<sup>109</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi**, 2008, s.14.

<sup>110</sup> Mehmet Yaşın, “Vergi Ziyama Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, (Şubat, 2010), s.7.

<sup>111</sup> Kızılot, Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek ya da Kullanmak**, a.g.e., s.471.

kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. 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. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makama bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

359/b-2. maddenin üçüncü paragrafında, “371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” şeklinde hüküm altına alınmak suretiyle mükellefin yaptığı işten pişmanlık duyarak vergiyi belli şartlar altınca ödeyeceğini söylemesi durumunda faile ceza verilmeyecektir. Böylece devlet, alacaklarının kısa yoldan tahsilatı için suçlulara bu hareketlerinden dönme imkanı vermiştir. 359. maddedeki fiilleri işleyenler, 371. maddedeki şartları yerine getirdikleri

takdirde bunların cezalandırılmayacağı kabul edilmiştir.<sup>112</sup>

## **VI. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMA KOŞULLARI**

VUK' nın 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için gerekli şartlar sayılmıştır. Bunlar:

1- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).

2- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

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

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

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

Hukuka aykırı davranışın ilgili makama haber verilmesinin cezadan kurtulmayı sağlayabilmesi için, haber vermenin bazı özellikleri olması gerekir. Bu özelliklerden en önemli olanı, haber vermenin yükümlünün kendi özgür iradesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmasıdır. Başka bir deyişle, kanuna aykırı fiillerini ilgili makamlara haber veren yükümlünün bu hareketi, vergi dairesinin uyarısı ile değil, kendi istek ve iradesi ile olmalıdır. Kanunda ayrı birer şart olarak sayılan özellikler aslında, “haber vermenin

---

<sup>112</sup> Kızılot, Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, a.g.e., s.176.

kendiliğinden olması”nın ne anlama geldiğinin ya da hangi hallerde haber vermenin kendiliğinden olma özelliğini kaybettiğinin açıklanmasından ibarettir. Örneğin, haber vermenin incelemeye başlanılmadan yapılmasının şart olması, incelemeye başlanılmasının haber vermenin kendiliğinden olması özelliğini ortadan kaldıracağı temeline dayanmaktadır. Böyle olmakla birlikte, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmayı sağlayan gerekli şartları ayrı başlıklar altında incelemek gerekir.<sup>113</sup>

#### A. MÜKELLEFİN KEYFİYETİ HABER VERDİĞİ TARİHTEN ÖNCE HERHANGİ BİR İHBARDA BULUNULMAMIŞ OLMASI

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin en önemli özelliği kendiliğinden, içsel olarak yani dışsal bir etki olmaksızın yerine getirmediği vergi ödevini telafi etme isteği duyan yükümlüye öngörülen koşulları yerine getirmesi kapsamında kayba uğrattığı vergi nedeniyle ceza kesilmemesidir. Yükümlünün kendiliğinden harekete geçmiş sayılabilmesi için kendisi hakkında haber verdiği konuyla ilgili olarak haber verme tarihinden önce yapılmış herhangi bir ihbar bulunmaması gerekir. Pişmanlıktan yararlanma imkanını ortadan kaldıran ihbar, mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla teşvik edilmek suretiyle haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmuş olmasıdır. Bu kapsamdaki ihbarın pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaya engel olabilmesi için dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gereklidir.<sup>114</sup>

Danıştay’ın kararı da bu yöndedir. Danıştay’ın pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarından biri olan ihbarda bulunulmamış olması ile ilgili bir kararında özetle aşağıdaki şekilde hüküm verilmiştir.<sup>115</sup>

*“1996 yılı Nisan döneminde haksız olarak aldığı KDV iadelerini pişmanlık hükümlerinden yararlanarak ödeyen yükümlü şirketin, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı ileri sürülerek adına kaçakçılık cezası kesilmiştir. İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 20.6.1997 gün ve E:1997/135, K:1997/694 sayılı kararıyla, 213 sayılı VUK’nun 371. maddesinde pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin*

---

<sup>113</sup> Karakoç, a.g.e., s.45.

<sup>114</sup> Erdem, a.g.e., s.371.

<sup>115</sup> Dn. 11.D.’nin, 02.03.1999 Tarih ve E.1997/4417, K. 1999/4172 sayılı Kararı.

koşullarının sayıldığı, olayda, ... Emniyet Mali Şube Müdürlüğü tarafından yürütülmekte olan "devletten haksız KDV iadesi almak" konulu tahkikata esas olmak üzere yükümlü şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilen 18.6.1996 gün ve 14868/96 sayılı yazı bir ihbar kabul edilmek suretiyle, daha sonraki tarihte verilen pişmanlık dilekçesi kabul edilmeyerek kaçakçılık cezası kesilmiş ise de, söz konusu yazının bilgi istemek amacıyla düzenlendiği ve davalı idarece bu yazıya istinaden bir inceleme başlatılmadığı anlaşılmış olup, söz konusu yazının bir ihbar olarak kabulü ve pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmamak suretiyle kesilen cezada isabet görülmediği gerekçesiyle kaçakçılık cezası kaldırılmıştır. Vergi dairesi müdürlüğü tarafından, pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayan yükümlü şirket adına kesilen cezanın yasal olduğu ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenilmektedir. Verilen karara göre ise;

213 sayılı VUK'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, madde metninde yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmeyeceği, aynı maddenin 1. fıkrasında ise, mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerektiği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Buna göre, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten önce bir muhbir tarafından resmi mercilere ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden ... Emniyeti Mali Şube Müdürlüğü tarafından yürütülmekte olan "devletten haksız KDV iadesi almak" konulu tahkikata esas olmak üzere yükümlü şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilen 18.6.1996 tarih ve 14868/96 sayılı yazı ihbar kabul edilip, 24.6.1996 tarihinde verilen pişmanlık dilekçesi kabul edilmemek suretiyle kaçakçılık cezası kesildiği, vergi mahkemesince söz konusu mali polis yazısının bilgi istemek amacıyla düzenlendiği ve davalı idarece bu yazıya istinaden bir inceleme başlatılmadığından söz edilerek dava konusu cezanın kaldırılmasına karar verildiği anlaşılmaktadır.

Pişmanlık dilekçesi verilmeden önce mali polis tarafından davalı idareye gönderilen "Tahkikat" konulu yazı da yükümlü şirketin, "... şimdiye kadar aldığı KDV iadesi tutarının bildirilmesi, eğer varsa vergi denetim raporunun gönderilmesi ve firmanın şu anda KDV iadesi talebi mevcutsa tahkikat tamamlanincaya kadar durdurulması" istenilmekte, davalı idarece emniyet müdürlüğüne gönderilen 19.6.1996 tarih ve 17620 sayılı cevabi yazıda ise 1996 yılı Şubat, Mart ve Nisan dönemleriyle ilgili iadenin banka teminat mektupları karşılığı yapıldığı, Ocak dönemi iadesinin ise, yapılmadığı ve bu dönemin incelemeye alındığı bildirilmiş olup bu haliyle bahsi geçen mali polis yazısının bir ihbar niteliği taşıdığı sonucuna varılmaktadır.

Bu durumda, mali polisin ihbar niteliğindeki yazısının müteakip yükümlü şirketin davalı idareye verdiği dilekçe ile pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün olmadığından adına kesilen kaçakçılık cezasının onanması gerekirken, kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 20.6.1997 gün ve E:1997/135, K:1997/694 sayılı kararının bozulmasına 2.3.1999 gününde oybirliği ile karar verilmiştir."

Hukuki olarak pişmanlığın kabul edilmemesi için mutlaka resmi kayıtlara mükellefin pişmanlık dilekçesinden önce bir muhbir tarafından nitelikleri 3071 sayılı *Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun* 4. maddesinde<sup>116</sup> yer alan koşullara uygun bir dilekçenin resmi kayıtlara girmiş olması gerekir. VUK'nın 371. maddesinde 3071 sayılı Kanuna herhangi bir atıf söz konusu değildir. Ancak devlet kurumları tarafından işleme konu yapılabilecek dilekçe ve şikayet hakkının kullanılması hususu 3071 sayılı Kanunda hükme bağlandığı için bu kanun hükümlerinin otomatik olarak idare tarafından önlerine gelen dilekçenin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir. 3071 sayılı Kanunun 6/c maddesi uyarınca; 4. maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanlar, incelenemezler. Bu duruma örnek vermek gerekirse, herhangi bir kişi (ihbarcı) tarafından mükellef (A) hakkında verilen vergi kaçakçılığını bildiren ihbar dilekçesinin, 3071 sayılı Kanunun 4. maddesinde yer alan; dilekçe sahibinin adı, soyadı, imzası, iş veya ikametgah adresi gibi zorunlu unsurlardan herhangi birini taşımıyorsa, ihbar edilen mükellef (A) hakkında bu dilekçeye dayanarak işlem yapılamayacak yani mükellefin hesapları incelenemeyecektir. Dolayısıyla böyle bir durumda da pişmanlık ve ıslah dilekçesinden önce verilmiş bir ihbar dilekçesinin varlığı gerekçe gösterilerek pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmaması yasa hükmünün mantığına aykırı olacaktır. Ancak 3071 sayılı Kanuna aykırı olmasına rağmen mükellef hakkındaki şekli hususları taşımayan ihbar dilekçesindeki iddiaları doğrulayacak bir tespitte bulunan vergi idaresi, resmi olarak vergi incelemesine başlarsa, inceleme başladıktan sonra mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmasında mümkün olmayacaktır. Belirtmek gerekir ki, mükellef hakkında 3071 sayılı Kanunun 4. maddesinde yer alan şekil şartlarına aykırı olarak verilen ihbar dilekçesine istinaden incelenip yine bu ihbar dilekçesinde iddia edilen hususların araştırılması, mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanması hakkını ortadan kaldırmayacaktır.

Bu hakkın kullanılmasının önlenmesi için, mükellefin kendiliğinden pişmanlık müessesesinden yararlanarak bildirdiği vergi kaybına yönelik eylemi ile ilgili pişmanlık hakkının kullanılmayacağına yönelik bir resmi yazının, mükellef pişmanlık dilekçesinden önce vergi idaresinin kayıtlarında yer alması gerekir. Vergi idaresi kayıtlarında yer alması gereken bu hususun, görevlilerce mükellefin pişmanlık hakkının ortadan kaldırılmasına

---

<sup>116</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresinin bulunması gerekir.



yönelik yazısının resmi kayıtlardan geçirilmesi sırasında, bu yazının alındığı tarih ve zamanın tam olarak evrak kayıt defterine işlenmesi ve yazının ilgisine dönen ikinci örneğinin üzerine de evrak kayıt numarası ile bu tarih ve zamanın yazılması hukuki açıdan büyük önem taşır. Aksi durumda, vergi idaresinin bu konuda mükellefe gönderdiği yazı ile aynı tarihte mükellef tarafından verilen pişmanlık dilekçesinden hangisinin geçerli sayılacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma hakkını ortadan kaldıran idari yazı veya mükellefin pişmanlık dilekçesinden hangisinin geçerli sayılacağına hukukten saptanması ve ispatı mümkün olmayacaktır. Bu tür hukuki sorun oluşturabilecek eksikliklere dikkat etmek gerekir. Aksi halde, olayın yargıya intikali halinde yargı organları büyük ihtimalle mükellefin pişmanlık ve ıslah istem dilekçesinin öncelikli olarak verildiğini kabul ederek pişmanlık hükümlerinden yararlanması yönünde karar verecektir. Çünkü bir taraf vergi idaresi ise, mükelleften gelen pişmanlık dilekçesini gören idarenin bu dilekçeden hemen sonra pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engelleyen yazıyı evrak kaydına aldırması ve hatta defterdeki sıralamasında önceliği kendi yazısına vermesi ihtimali bulunmaktadır.<sup>117</sup> Esasen yazı ve dilekçelerin kaydı elektronik ortamda yapıldığı takdirde bu gibi sorunlarda kolayca çözülebilecektir.

İhbar, ister mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, isterse Maliye Bakanlığına, savcılık veya diğer bir idari makama ya da vergi inceleme elemanlarına yapılmış olsun, resmi kayıtlara geçirilmiş olmak şartıyla, pişmanlık talebini geçersiz hale getirir. Kanunda, ihbarın haber verilen konu ile ilgili olması şartı aranmıştır. İhbarın haber verilen konuyla ilgili olup olmadığının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi her zaman mümkün olmayacaktır. Bu açıdan her olayın kendi özelliğine göre değerlendirilmesi gerekir. Özellikle gizli kalmış mükellefiyetlerde, belli bir yıla ait ihbar, zamanaşımı süresi içindeki diğer yıllarda da, pişmanlık talebinde bulunulmasını engeller. Diğer hallerde de, istisnai olan durumlar dışında, ihbarın, belli bir yıl için yapılmış olsa da, diğer yıllarla ilgili pişmanlığı da geçersiz hale getireceğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Özellik taşıyan durumlar, kendi şartları içinde değerlendirilmelidir.<sup>118</sup>

Öte yandan, mükellefin birden fazla gelir unsuru bulunursa ve ihbar bunlardan sadece biri ile ilgili olursa, diğer gelir unsurları için pişmanlık hükümlerinden

---

<sup>117</sup> Ahmet Erol, 'Pişmanlık ve Islah-II', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:237, (Ağustos, 2012), s.31-32.

<sup>118</sup> Özbacı, a.g.e., s.981.

yararlanılabilir. Ayrıca şahsi gelirini kaçırdığı ihbar edilen bir kimsenin, sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken vergiler bakımından, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlandırılması gerektiği görüşündeyiz.

#### B. MÜKELLEFİN HABER VERDİĞİ TARİHTEN ÖNCE VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLANILMAMIŞ OLMASI VEYA OLAYIN TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK EDİLMEMİŞ OLMASI

Haber vermenin kendiliğinden olması gerektiği için, VUK'nın 371. maddesinin 2. bendiyle getirilmiş olan ikinci şart, pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için verilen pişmanlık dilekçesinden önce yükümlü nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. Başka bir deyişle, haber verme dilekçesinin, yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi incelemesine başlandığı günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekir.<sup>119</sup> Bu şartın yerine getirilmesi için, vergi incelemesine ne zaman başlandığı önem arz etmektedir.

Vergi incelemeye yetkili olanlara, vergi incelemesi sırasında karşılaşılabilecekleri farklı durumlar karşısında nasıl hareket edeceklerine ilişkin subjektif bir takdir yetkisi tanınmıştır.<sup>120</sup>

Vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili olanların, usul hükümlerine tam olarak uymaları hukuki açıdan büyük önem arz etmektedir. Usul hükümlerinden herhangi birine uyulmamış olması sağlıklı bir vergi incelemesinin zedelenmesine sebep olur. Bu nedenle sağlıklı bir vergi incelemesi için yasal düzenlemelere uyum sağlanmalıdır. Bu kapsamda vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemesinin başlamasına ilişkin kuralları yerine getirdikten sonra vergi incelemesine başlamalıdır.<sup>121</sup>

213 sayılı VUK'nın "*İncelemede Uyulacak Esaslar*" başlıklı 140. maddesi 6009 Sayılı GVK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına

<sup>119</sup> Karakoç, a.g.e., s.55.

<sup>120</sup> Adnan Gerçek, "Vergi İnceleme Elemanlarının Kişisel Kusurundan Sorumluluğu ve Rücu Sorunu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, (Haziran, 2011), s.75

<sup>121</sup> Necmettin Gündüz, "Nezdinde Vergi İncelemesi Başlatılacak Mükellef "Pişmanlık ve Islah" Müessesesinden Faydalanabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:255, (Mart, 2014), s.5

Dair Kanununun 9. maddesiyle değiştirilmiş ve 140. maddeye yeni fıkralar eklenmiştir. 6009 Sayılı Kanun<sup>122</sup> ile değişen 140. maddenin 2. bendinde; vergi incelemesi yapanların vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana vereceği, ayrıca tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine göndereceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin son fıkrasında bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş ve bu kapsamda *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* yayımlanmıştır.<sup>123</sup> Söz konusu Yönetmeliğin 9. maddesinde incelemeye başlamaya ilişkin aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

- Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "*İncelemeye Başlama Tutanağı*" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

- İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. Bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

- Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan

<sup>122</sup> 1.08.2010 Tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **6009 Sayılı GVK ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.**

<sup>123</sup> 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.**

imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

- 213 sayılı VUK'nın aramaya ilişkin hükümleri saklıdır.
- Vergi incelemesine başlanılmasına ilişkin diğer hususlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı buldukları birimler tarafından belirlenir.

Yönetmelik maddesinden anlaşılacağı üzere incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi incelemeye başlanıldığını gösterir ve mükellef incelemeye başlama tutanağı düzenlendikten sonra pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamaz.

Bu düzenlemeden sonra, vergi incelemesinin ne zaman başladığı sorunu ortadan kalkmıştır. Bir vergi incelemesi, ancak mükellef ile birlikte yapılacak vergi incelemesine başlama tutanağının düzenlendiği andan itibaren başlamış olacaktır. Dolayısıyla kendisine vergi inceleme görevi verilen inceleme elemanı öncelikle vergi dairesinden mükellefin vergi dosyasını alacak ve bu dosyayı kendisine gelen inceleme görevi çerçevesinde değerlendirecektir. Ardından, nezdinde inceleme yapılacak mükellefe bir yazı yazarak verilecek belirli bir süre içinde incelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet edilir veya işyerine gidilerek süre vermeksizin incelemeye başlama tutanağı düzenlenir. Yazılı davet yapılacak ise, bu durumda VUK'nın 14. maddesinde hükme bağlanmış olan yasal sürelere uyulur. Bu madde uyarınca, yasada açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak kaydıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. Bu hükme göre, nezdinde inceleme yapılacak kişi inceleme elemanının bulunduğu yere incelemeye başlama tutanağını yapmak üzere çağrıldığı takdirde VUK'nın 14. maddesi uyarınca mükellefe en az 15 gün süre verilmesi gerekir. Verilen bu en az 15 günlük sürede vergi incelemesinin hukuken başladığı ileri sürülemez. Çünkü VUK'nın 140/2. maddesi uyarınca vergi incelemesi ancak incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinden itibaren söz konusudur. Dolayısıyla 6009 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklikten sonra incelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet edilen mükellef bu süre içinde VUK'nın 371. maddesinden yararlanabilir mi? Ayrıca henüz incelemeye başlama tutanağı düzenlenmemiş inceleme elemanı mükellefin pişmanlık istemini vergi dairesine incelemeye başlama tutanağının bir örneğini göndermeden bir resmi yazıyla kesebilir mi? soruları akla gelmektedir. Burada olması gereken incelemeye başlama tutanağı yapmak üzere davet

edilen ve kendisine 15 gün süre tanınmış olan mükellefin, bu süre içinde yasal defter ve belgelerini gözden geçirerek riskli unsurlar tespit ettiği ya da zaten bunları biliyorsa bu süre içinde pişmanlıkla düzeltme beyannamesi verebilmesidir. Sonuçta yapılacak bir vergi incelemesine başlama tutanağı için davet edilen mükellef, incelemeye başlama tutanağının altına imzasını koyana ve bu tutanağın bir örneği kendisine tebliğ edilene kadar pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Ayrıca, incelemeye başlama tutanağı düzenlenmedikçe, hele hele çerçevesi ve kapsamı net olarak çizilmeyen bir resmi yazıyla mükellefin pişmanlık talebinin inceleme görevi geldikten hemen sonra kesilmesi işlemi hukuka açık biçimde aykırı olacaktır. Dolayısıyla, inceleme elemanı nezdinde inceleme yapacağı kişinin pişmanlığını ancak ve ancak incelemeye başladıktan sonra kesebilir. Ayrıca, pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engelleyen incelemeye başlama tutanağının sadece inceleme elemanın verilen inceleme görevi kapsamı ve dönemiyle sınırlı olarak pişmanlıktan yararlanmayı engellemesi gerekir. Geniş kapsamlı ve inceleme görevinin sınırlarını zorlayan ya da aşan pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engelleyen işlemlerin hukuken kabulü mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda, kanun hükümleri ile verilmiş bir hakkın kasıtlı ve maksatlı olarak ortadan kaldırılması durumunu ortaya çıkacağından, bu durumun objektif hukuki iyi niyetle izahı da mümkün olmayacaktır. Bu bakımdan, inceleme elemanları tarafından pişmanlıktan yararlanmayı engelleyecek işlemlerin mutlaka kendisine verilen inceleme görevinin kapsamı içinde kalmasına çok büyük özen gösterilmesi gerekir.<sup>124</sup>

Diğer bir denetim şekli olan yoklama, incelemeden farklı bir işlem olduğundan, işyerinde yoklama fişi ile bazı hususların saptanmış olması, vergi incelemesine başlanmış olmasını göstermeyeceğinden, bu durum yükümlünün pişmanlıktan yararlanmasını engellemez.<sup>125</sup> Esasen VUK'nın pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engelleyen hususlar arasında yoklama işlemine yer verilmemiştir.

İncelemenin nev'i ve kapsamı dikkate alınmaksızın, kanunda herhangi bir vergi incelemesine başlanmasının pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engelleyeceği hükmü yer almıştır. Bu nedenle tam, kısmi veya karşıt incelemeden herhangi birine başlanmış olması halinde, pişmanlık talebinde bulunulamaz. İncelemeye başlanması

---

<sup>124</sup> Erol, 'Pişmanlık ve Islah-II', a.g.m., s.33-34.

<sup>125</sup> Erdem, a.g.e., s.372.

pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasını bütün yönlerden engeller. Buna karşılık, takdir komisyonuna sevk halinde, pişmanlık talebi, sadece takdir konusu olacak vergi nev'i bakımından önlenmiş olur. Örneğin, KDV matrahının takdiri istenen bir mükellefin, gelir vergisi ve diğer vergiler yönünden pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmasında yasal açıdan bir engel bulunmamaktadır.<sup>126</sup>

Danıştay'ın kararları da takdir komisyonuna sevk halinde yükümlünün pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamayacağı yönündedir. Danıştay'ın, vergi dairesine pişmanlık dilekçesinin, takdir komisyonuna başvurulduktan sonra verilmesi halinde, yükümlünün pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması ile ilgili bir kararının özeti aşağıdaki gibidir.<sup>127</sup>

“1993 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin yasal süre içinde verilmemesi nedeniyle davacı şirket adına re'sen takdir yoluyla kurumlar vergisi ve kaçakçılık cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; davacı şirketin, vergi dairesine pişmanlık dilekçesini, takdir komisyonuna başvurulduktan sonra vermiş olması nedeniyle VUK'nın 371/2. maddesine göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmamasının yerinde olduğu ancak, takdir komisyonu kararında davacı şirketin kazanç elde ettiğine dair hiçbir kanıt gösterilmediğinden takdir edilen matrahın dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

### C. HİÇ VERİLMEMİŞ OLAN, EKSİK VEYA YANLIŞ YAPILMIŞ OLAN BEYANNAMELERİN PİŞMANLIK DİLEKÇESİNİN VERİLDİĞİ TARİHTEN BAŞLAYARAK 15 GÜN İÇİNDE VERİLMESİ

Pişmanlık dilekçesinin verilmiş olması yükümlünün pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesi anlamına gelmemektedir. Yükümlünün bundan sonra

---

<sup>126</sup> Özbalcı, a.g.e., s.982.

<sup>127</sup> Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, 1.B, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s.1206.

yerine getirmesi gereken kanunda yazılı başka koşullar da vardır. Yükümlü ancak bu koşulları da yerine getirdiği takdirde pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilir. Bir benzetmeyle yükümlü, pişmanlık dilekçesini vermekle kanuna aykırı davranışı nedeniyle sadece pişmanlık duyduğunu belirtmektedir. Bunun yanında, yerine getirilmesi gereken koşulları yerine getirmekle kendisini ıslah etmiş sayılmaktadır. Pişmanlık dilekçesinin verilmesinden sonra yerine getirilmesi gereken şartlardan biri beyanda bulunmadır. Bu da hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi ile eksik ya da yanlış yapılan beyanların tamamlanmasıdır.<sup>128</sup>

İdareye yapılan bildirimler, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 günlük süreye bağlanmıştır. Sürenin hesabında, VUK'da sürelerle ilgili hükümler dikkate alınmak suretiyle, haber verme dilekçesinin verildiği gün dikkate alınmadan işlem yapılarak, izleyen günden itibaren sürenin belirlenmesi gerekmektedir. Aksi durumda sürenin belirlenmesinde VUK ya da İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) gibi kanunlarda yer alan süre ile ilgili düzenlemelere aykırı bir işlem yapılmış olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümleri incelendiğinde ise, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyannamelerin verilmesi gerekmele birlikte, uygulamada beyannamelerin, çoğunlukla dilekçe ile birlikte verildiği bilinmektedir. Bu durumda beyannameler sürenin birinci gününden önce, diğer bir ifadeyle 15 günlük süre başlamadan önce verilmiş olmaktadır. VUK mükerrer m. 257'de, 5398 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre; kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mümkündür. Aynı şekilde elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin ya da ihbarnamelerin de mükellef, vergi sorumlusu ya da elektronik beyanname göndermeye yetkili gerçek ya da tüzel kişilere yine elektronik ortamda iletileceği hüküm altına alınmıştır. 351 Seri Nolu VUK Genel Tebliğ ile Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye istinaden elektronik ortamda verilecek pişmanlık talepli beyannamelerin verilme durumunu düzenlemiştir. Yapılan bu düzenlemelere bakıldığında, Kanun'da haber verme dilekçesi ismiyle geçen bildirim elektronik ortama taşınmıştır. Elektronik ortamda yapılan beyana uygun olarak sistemde pişmanlık talepli (PIS) seçeneğinin işaretlenmesi ile pişmanlık beyanı da yapılmış olmaktadır. Görüldüğü üzere beyanla birlikte pişmanlık dilekçesinin de verilmesi 'sıfırıncı

---

<sup>128</sup> Karakoç, a.g.e., ss.61-62.

gün' olarak ifade ettiğimiz uygulamadır.<sup>129</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için verilen pişmanlık dilekçesinin şekli önemli değildir. Hatta Danıştay kararlarına göre beyannamenin dilekçe ile verilmesi halinde dilekçede pişmanlık talep edilmemiş olsa bile, pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, mükellef ayrıca dilekçe vermeyip, pişmanlık hükümlerine göre işlem yapılması isteğini beyannamenin herhangi bir tarafında yazı ile belirtmesi halinde de pişmanlık hükümleri uygulanmalıdır.<sup>130</sup>

Maliye Bakanlığı süresi geçtikten sonra dilekçe ile verilen beyannamelerin pişmanlık hükümlerinden yararlanacağını kabul etmektedir. Konuya ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı, kanuni süresinde verilmeyen veya eksik beyan edilen beyannamelerden dolayı mükelleflerin pişmanlık taleplerinin değerlendirip değerlendirilemeyeceği hakkındaki özelgesinde,<sup>131</sup> “Mükelleflerin kanuni süresinde vermedikleri veya kanuni süresinde vermekle birlikte eksik verdikleri beyannamelerini bir dilekçe ekinde vergi dairesine vermeleri ve Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde belirtilen şartları da yerine getirmeleri halinde verilen dilekçede pişmanlık talebinden bahsedilmese dahi, pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündeki Danıştay kararlarındaki görüş Bakanlığımızca da benimsenmiş ve uygulama buna göre yönlendirilmiştir.”

#### D. ÖDEME SÜRESİ GEÇMİŞ OLAN VERGİLERİN PİŞMANLIK ZAMMI İLE BİRLİKTE PİŞMANLIK DİLEKÇESİNİN VERİLDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN 15 GÜN İÇİNDE ÖDENMESİ

VUK'nın 371/5. maddesi uyarınca, mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir.

Kanunda yer alan “her ay ve kesri” deyiminin VUK'nın 18. maddesi hükmüne istinaden 30 gün olarak anlaşılması ve pişmanlık zammının da buna göre hesaplanması

<sup>129</sup> Yasemin Taşkın, ‘Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:250, (Ekim, 2013), s.126.

<sup>130</sup> Özbalcı, a.g.e., s.984.

<sup>131</sup> Maliye Bakanlığının 17.10.2000 tarihli B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı Özelgesi.



gerekmektedir. Kanundaki “her ay ve kesri” ifadesine göre, verginin ödenmesi 1 aylık süreyi 1 gün dahi geçse, pişmanlık zammının 2 aylık hesaplanması gerekir. Bu itibarla, gecikme zammı oranında uygulanan pişmanlık zammı, uygulanacağı süre açısından hem VUK’da düzenlenen gecikme faizinden hem de 6183 sayılı AATUHK’da düzenlenen gecikme zammından farklı uygulanmaktadır. Şöyle ki; gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz yani ay kesirlerine gecikme faizi hesaplanmaz; gecikme zammında ise ay kesirleri için günlük hesaplama yapılır. Pişmanlık zammında ise ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bir günlük bile ay kesri ortaya çıktığında, bir ay için uygulanan gecikme zammı hesaplanacaktır.<sup>132</sup>

Gecikme zammı oranında uygulanan pişmanlık zammının oranı 2010 yılından beri Bakanlar Kurulunun belirlediği oran olan %1.40’tır.

Pişmanlık zammı tutarının hesaplanmasında, ödeme süresi geçmiş olan vergilerle ödemenin geciktiği her ay ve kesri dikkate alınarak bulunan gecikme süresinin aylık gecikme zammı oranıyla çarpılmasıyla bulunur. Pişmanlık zammının formülü aşağıdaki gibidir.<sup>133</sup>

Pişmanlık zammı = Ödeme süresi geçmiş Vergi Tutarı x Geciken ay ve kesirleri x  
Pişmanlık zammı tutarı

Pişmanlık zammının hesaplanmasına ilişkin örnek aşağıda olduğu gibidir.

Mükellef (A), Şubat 2013 dönemine ait vergi tutarı 800 TL olan KDV beyannamesini, en geç 24 Mart 2013 tarihinde beyan etmesi ve en geç 26 Mart 2013 tarihinde ödemesi gerekirken, 1 Kasım 2013 tarihinde pişmanlık dilekçesiyle birlikte beyannamesini vermiş ve 3 Kasım 2013 tarihinde vergisini pişmanlık zammı ile birlikte ödemiştir. Ödeme süresi geçmiş olan verginin pişmanlık zammı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ödeme süresi (vadesi) geçmiş vergi tutarı : 800

---

<sup>132</sup> Aslan, a.g.e., s.54.

<sup>133</sup> Şenyüz, a.g.e., s.288

Gecikme süresi : 7 ay 2 gün = 8 ay olarak esas alınır

Pişmanlık zammı oranı : %1,40

$800 \times 8 \times \%1,40 = 89,60$  TL pişmanlık zammı tutarı

Pişmanlığın geçerliliği yönünden, 15 gün içinde pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gereken vergi, haber verme tarihinde ödeme vadesi geçmiş olanlardır. Pişmanlık talebi, haber verme tarihinde ödeme vadesi gelmemiş vergi taksitlerinin kanuni vadesinden önce ödenmesini gerektirmez.<sup>134</sup>

Maliye Bakanlığının görüşleri de bu yöndedir. Maliye Bakanlığının mükelleflerce kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerde pişmanlık zammının, sadece ödeme süresi geçmiş olan taksitlere uygulanması gerekmektedir konulu özelgesinde; “pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve temelinde vergi ziyayı yatan bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesidir. Buna göre, mükelleflerce kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerde pişmanlık zammının, sadece ödeme süresi geçmiş olan taksitlere uygulanması gerekmektedir.” olarak ifade edilmiştir.<sup>135</sup>

Pişmanlık zammı ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer durumda, pişmanlık zammının hukuki niteliğinin gecikme zammı ve gecikme faizinden farklı olmasıdır. Yükümlünün kanuna aykırı hareketi nedeniyle ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, pişmanlık dilekçesiyle haber verilip ödenme tarihine kadar geçen süre itibarıyla, pişmanlık zammı adı altında bir faizin de ödenmesi hükme bağlanmıştır. Aslında mahiyeti itibarıyla VUK’a göre hesaplanan gecikme faizi ile ilgili aynı süreye ve faiz oranına tekabül etmekte olmasına ve uygulanma nedeni de zamanında ödenmeyen verginin kullanılmasından mahrum kalmanın karşılığı olmasına rağmen, pişmanlık zammı olarak tanımlanan yaptırımın adına gecikme faizi denmemiştir. Bu yanılla gecikme faizi ile pişmanlık zammının farklı hukuki kavramlar olduğuna işaret edilmiştir. Nitekim gecikme faizi *ikmalen ve re’sen tarh edilen vergilerde* uygulanan bir kavram olmasına rağmen pişmanlık zammı, sadece beyana dayanan tarhta uygulama alanı bulan niteliğe sahiptir. Pişmanlık zammı vergi sistemimizde gecikme faizinden çok daha eski tarihlere uzanan uzun bir

---

<sup>134</sup> Özbalcı, a.g.e., s.984.

<sup>135</sup> Maliye Bakanlığının 03.07.1997 Tarihli B.07.0.GEL.0.50/5029-98/27681 Sayılı Özelgesi.

geçmişe sahiptir. Diğer taraftan uygulanması özendirilen bir vergi kurumunun bir unsuru olarak dikkate alınan pişmanlık zammının, bir ceza, müeyyide ya da yaptırım olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Hukukta yaptırım hukuk kurallarına uyulmasını sağlamak ve zorlamak için yasalarla yapılan düzenlemelerdir. Bu açıdan bakıldığında vergi hukukunda uygulanan vergi zıyaı cezasını, gecikme zammını ve faizini, verginin zamanında ödenmesini zorlamak bakımından bir yaptırım olarak algılayabiliriz. Ancak pişmanlık zammında bu anlamda yasal bir zorlama değil, bir imkandan yararlanmanın sonucunda ortaya çıkmış kanunla öngörölmüş bir ödeme vardır.<sup>136</sup>

---

<sup>136</sup> Erdoğan Aslan, ‘Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:302, (Ekim, 2006), s.14.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE AF KANUNLARINDA YER VERİLEN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMALARI

#### I. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

##### A. PİŞMANLIK BEYANNAMELERİNİN İHTİRAZİ KAYIT İLE VERİLMESİ

VUK'nın 378. maddesinin 2. fıkrasına göre mükellefler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu hüküm, beyan esası ve aksi kanıtlanıncaya kadar beyanların doğruluğu esasını kabul edip yükümlülerin kendi beyanlarına karşı itiraz etmeleri ya da dava açmamaları görüşüne dayanmaktadır. Ancak VUK'nın bu hükmüne rağmen, yükümlüler kendi beyanlarına karşı dava açabilmektedirler. Danıştayın da çeşitli kararlarında yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açabileceklerini belirtmiştir.

Yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açabilmeleri “*ihtrazi kayıtla beyan*” halinde mümkündür. İhtirazi kayıtla beyan yoluyla dava açılabilmesine imkan sağlanması ilgililerin dava açma ve hak arama kısıtlamalarını ortadan kaldırmaktadır. Buna rağmen VUK'da yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları hükmü yer almaya devam etmektedir.

Ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 27. maddesinde yer alan ihtirazi kayıtla beyana ilişkin hükümlerde dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde (m.39/3) “*İhtirazi Kayıtla Verilecek Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler*” başlığı altında “Mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, dava

hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye konulan yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeyle vergi idaresi tarafından, ihtirazi kayıtla beyan uygulaması ve bu kavramın anlamı açıklanmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi tarafından ihtirazi kayıtla beyanın tanımı yapılmıştır.<sup>137</sup>

Danıştay kararlarında ise, ihtirazi kayıtla beyan; “213 sayılı VUK’nın 378. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin hükmün bir istisnası niteliğindedir” şeklinde ifade edilmiştir.

Her ne kadar vergi mevzuatında ihtirazi kayıtla beyanname verilebileceğine ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş ise de, 2577 sayılı İYUK’un 27. maddesinin 3. bendinde; ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde aynı zamanda, mükelleflerinin beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek dava açma haklarının olduğunu belirtmiştir.<sup>138</sup>

İhtirazi kayıt, mükelleflerin tereddüt ettikleri konularda, beyanlarını idarenin uygulama ve yorumu doğrultusunda yapmakla beraber, bu anlayış ve yoruma karşı dava açma haklarını ihtirazi kayıt ile saklı tutmak suretiyle, idari yorumun yargı denetiminden geçmesini sağlayabilmektedir. Dava hakkının saklı olduğuna ilişkin ihtirazi kayıt, yorum farklılığını açıklayan ve mükellefe göre olması gereken beyanı içeren bir dilekçe ile veya beyanname üzerine düşülen bir not ile yapılabilmektedir.<sup>139</sup>

VUK’nın 414. maddesinde “Mükellefler, Maliye Bakanlığı’ndan veya Maliye Bakanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mücip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.” şeklinde bir hüküm olmasına rağmen, uygulamada idarenin iş yoğunluğu, görüş bildirecek makamların kendi aralarında görüş ayrılıklarının olması ve kararın doğru verilebilmesi amacıyla belli bir süre gerekmesi gibi sebeplere dayanarak mükelleflere

<sup>137</sup> Fatih Adıgüzel Güler, Murat Özyurt, “İhtirazi Kayıtlı Pişmanlıkla Beyanname Verilebilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:258, (Haziran, 2014), s.90.

<sup>138</sup> Ferhat Fahrhan, ‘Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağına Değerlendirilmesi’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:241, (Ocak, 2013), s.113-114.

<sup>139</sup> G. Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan ve Yargı Yolu**, 1.B., Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005, s.55.

zamanında cevap verilemeyebilir. Böylece mükellef ve idare yönünden, karar vermede karşılıklı olarak bir beklenti ortaya çıkmakta ve bu beklenti taraflar açısından farklı görüşlere neden olabilir. İhtirazi kayıt müessesesi bu çelişki ve zaman azlığına hukuki anlamda çözüm getiren bir formül olarak değerlendirilebilir. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere neden olarak, vergi kanunlarının karmaşık olması sebebiyle yükümlülerin idareyle yorum farklılığına düşmesi gösterilebilir. Bunun yanı sıra matrah veya matrah farkının vergiye tabi olup olmayacağı konusundaki tereddüt, vergi idaresinin bazı konulardaki görüşünün tam olarak bilinmemesi ile kanun hükümlerinin açık bir şekilde yorumlanamaması da diğer sebepler arasında sayılabilir.<sup>140</sup>

Pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilip verilmeyeceği konusunda ise, Danıştay ve Maliye Bakanlığının görüşleri arasında farklılık bulunmaktadır.

Danıştay 3. dairesinin konuya ilişkin olarak 1997 yılında verdiği bir kararda aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.<sup>141</sup>

*“Davacı şirketin, 1995 yılı beyannamesine ek olarak, pişmanlık hükümlerine göre ve ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi matrah farkı nedeniyle uygulanan işleme karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin, ... Kimya ve Tekstil Sanayi Ticaret Limited Şirketinden Kasım 1995 döneminde satın aldığı ve üretimde kullandığı 16.182.909.250.- lira tutarındaki boyaya ilişkin faturayla ilgili olarak, satıcı firmanın alış faturalarında sorun olabileceği konusundaki uyarıları üzerine vergi ziyana sebebiyet verilmemesi bakımından 22.5.1996 tarihinde verdiği ek beyannameye ihtirazi kayıt koyduğunun anlaşıldığı, VUK'nın 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmeyeceğinin hükme bağlandığı, madde hükmüyle, vergi ziyama bağlı suçları kendiliğinden vergi dairesine haber veren, başka bir anlatımla, işlediği suçtan pişmanlık duyan yükümlülere belirtilen bu suçlara ait cezaların uygulanmasının önlenmesinin amaçlandığı, kişinin pişman olmasının herhangi bir şarta bağlanmasının ve pişmanlık dilekçesinin de ihtirazi kayıtla verilmesinin mümkün olmadığı, pişmanlık hükümlerinden yararlandıktan sonra vergi dairesine ya da yargı yoluna başvurularak pişmanlıktan vazgeçilemeyeceği öte yandan, yükümlü şirketin yeminli malî müşaviri tarafından vergi dairesine verilen dilekçede, davacı şirketin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesika kullandığının saptandığı, bu konuyla ilgili raporun düzenleneceğinin bildirilmesi hususu da dikkate alındığında pişmanlık dilekçesiyle verilen beyanname üzerine tesis edilen işlemde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Bursa Vergi*

<sup>140</sup> Tamer Tünel, ‘İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannamelerde Pişmanlık Uygulaması ve Gecikme Faizi Yönünden Değerlendirilmesi’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 133, (Ekim, 2010), s.99.

<sup>141</sup> Dn. 3.D.’nin, 06.05.1998 tarih ve E.1997/2273, K. 1998/1603 sayılı Kararı.

*Mahkemesinin 24.12.1996 gün ve E:1996/521, K:1996/1475 sayılı kararının; uyuşmazlık konusu faturanın sahte olmadığı, gerçek emtia alımına ilişkin olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.*

*Dosyanın incelenmesinden, ... Kimya Tekstil Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi tarafından, davacı şirket adına Kasım 1995 döneminde düzenlenen 16.182.090.250.- lira tutarındaki faturanın içeriği itibariyle yanıltıcı olabileceği tereddütleri üzerine, belirtilen tutarı içeren ek beyannamenin davacı şirket tarafından pişmanlık hükümleri dahilinde ihtirazi kayıt şerhi konulmak suretiyle verildiği ve bu beyanname üzerine yapılan işlemin dava konusu edildiği anlaşılmıştır. 213 sayılı VUK'nın 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.*

*Aynı kanunun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de İYUK'un 27/3. maddesinin "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz" hükmünün incelenmesinden ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilirliği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.*

*Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının VUK'nın 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir.*

*Öte yandan, uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin ihtirazi kaydı, ek beyannamenin konusunu oluşturan faturaların içeriği itibariyle sahte olmadığı hususuna ilişkin olup söz konusu faturaların sahte olup olmadığı yönünde yeterli inceleme yapılmadan, davacı şirketin sahte fatura kullanmış olabileceği kanaatiyle davayı reddeden mahkeme kararında da hukuka uyarlık görülmemiştir".*

*Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı görüşü ile Danıştayın görüşü arasında zıtlık bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının konuya ilişkin, 25.07.2001 tarihli özelgesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.*

*Pişmanlık beyannamelerine karşı dava açma hakkını saklı tutmak üzere ihtirazi kayıt konulamayacağı belirtilmiş, gerekçe olarak da, pişmanlığın beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettiği belirtilerek, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin bilgisine girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesi olarak gösterilmiştir. Bu yüzden de, pişmanlık müessesesi mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımını olan cezai*

müeyyide uygulanmaması; dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt düşülmesi uygun görülmemiştir.<sup>142</sup>

Pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilemeyeceğine ilişkin yasal bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Ancak, pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurmak için verilmiş olan pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak yargı yolunu açık tutmak pişmanlık ve ıslah müessesesinin özü ile örtüşmemektedir.<sup>143</sup>

Ancak düşüncemiz, pişmanlık beyannamelerinin aşağıda belirttiğimiz gerekçeler nedeniyle ihtirazi kayıtla verilemeyeceği yönündedir. Bunun sebepleri ise;

1) İhtirazi kayıt ile pişmanlık beyannamesi vermek pişmanlık ve ıslah müessesesinin düzenleniş amacına aykırıdır. Çünkü yükümlü pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurarak hukuk kurallarını ihlal ettiğini yani vergi ziyayı kabahatini veya kaçakçılık suçunu işlediğini kabul ederek, itiraf etmektedir. Kanunda yazılı şartları yerine getirerek cezalardan kurtulmaktadır. Bundan dolayı yükümlünün pişmanlık beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesi çelişkili bir durum ortaya çıkarmış olur. Yükümlü hem suçunu kabul etmiş hem de dava açma hakkını saklı tutmuş olur. Bu yüzden yükümlünün, ihtirazi kayıtla beyanname verecekse, beyannamesini yasal beyanname verme süresi içinde vermesi beklenir. Yasal süresi içinde verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt müessesesinin hukuki açıdan daha anlamlı ve uygun olacağı düşüncesindeyiz.

2) Kişinin kendi beyanına karşı dava açma hakkını saklı tutması anlamına gelen ihtirazi kayıt ile verilen beyannamede, yükümlünün beyannameyi vermekle tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleri aynı zamanda gerçekleşeceğinden, tahakkuk fişi düzenlenerek ilgisine tebliğ yerine geçecek şekilde verilir. Dava açma süresi ise tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gündür. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde ise VUK'nın 371. maddesinde pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren ıslah edilmiş beyannamenin verilmesi ve verilen beyannamede yazılı olan ödeme süresi geçmiş olan vergisini pişmanlık zammı ile birlikte ödeme süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Aksi halde pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılamayacaktır. Bu nedenle pişmanlık

---

<sup>142</sup> Tünel, a.g.m., s.99.

<sup>143</sup> Veysi Seviğ, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:120, (Aralık, 2002), s.55.



beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesi dava açma süresi yönünden de çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu itibarla, pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesinin dava açma açısından da teknik olarak mümkün olamayacağı anlaşılmaktadır.

## B. KİRA GELİRİ ELDE EDEN YÜKÜMLÜLERİN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMALARI

Konut kira geliri elde eden kişilerin, yıllık olarak tespit edilen istisna tutarının (2014 yılı için istisna tutarı 3.300 TL) altında kira geliri elde etmeleri halinde vergi dairesinde mükellefiyet kaydı açtırmasına ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Konutlardan elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 2014 yılı için 3.300 TL' lik istisnadan yararlanılamaz. Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan edilmeyen veya süresinde verilen beyannameye yer almayan konut kirası gelirlerini, süresinden sonra verilen beyanname ile beyan edenler söz konusu istisnadan yararlanabilirler. Geçmiş takvim yıllarına ait kira gelirlerini ilgili beyan döneminde hiç beyan etmeyen veya eksik beyan eden kira geliri sahipleri bu gelirlerini, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak da beyan etmeleri mümkündür. Vergi dairesinin bilgisine girmeden önce, vergi dairesince kendiliğinden dilekçe ile bildirilmesi ve dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş beyannamenin verilmesi ya da eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş verginin aynı sürede ödenmesi halinde bu mükellefler de konut istisnasından yararlanacak ve gecikmeden dolayı adlarına vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Bu mükellefler hakkında pişmanlık zammı uygulanacak ve birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir.<sup>144</sup>

Sonuç olarak kira geliri elde eden yükümlüler beyannamelerini yasal süresinden sonra pişmanlık dilekçesi ile verirler ise ve 371. maddede yazılı şartları yerine getirirler ise, vergi ziyayı veya kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalardan kurtulurlar ve bunun yanında yasal süresinde beyanname vermediklerinden dolayı yararlanamayacakları konut istisnasından da yararlanmış olurlar.

---

<sup>144</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi**, 2014, s.19.

### C. MATRAH BULUNMAMASI

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde matrah bulunmaması veya zarar beyan edilmesi ya da matrah bulunması karşın mahsup ve indirim uygulaması gibi nedenlerle ödenecek vergi çıkmaması durumunda pişmanlık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Maliye Bakanlığı ile Danıştayın görüşleri arasında farklılık bulunmaktadır.

Örneğin Danıştay 3. Dairesinin 2004 yılında verdiği karar aşağıdaki gibidir.<sup>145</sup>

“Kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süreden sonra matrahsız olarak pişmanlıkla veren davacı kooperatif adına takdir komisyonu kararına dayanılarak 1998 yılı için re'sen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ve fon payına karşı açılan davayı, Danıştay 3. Dairesinin bozma kararı üzerine yeniden inceleyerek; 4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesinin D-(7) bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 7'inci maddesinin 16'ıncı bendine eklenen hükümlerle, bu bentte düzenlenen şartları taşıyan kooperatiflerin faaliyete geçen üst kuruluşu üye olmaları halinde kurumlar vergisinden muaf olacağına öngörüldüğü, olayda ara kararı üzerine Konya Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüğüne gönderilen belgelerde, Turizm Geliştirme Kooperatifi adı altında faaliyet gösteren davacı kurumun Turizm Geliştirme Kooperatifleri Birliği veya başka bir kooperatifler birliğine üye olmadığı, Konya ilinde ve ilçelerinde Turizm Geliştirme Kooperatifleri birliğinin bulunmadığı, Konut Yapı Kooperatifleri Birliklerinin bulunduğu bildirildiğinin görüldüğü, faaliyet gösterilen yörede Konut Yapı Kooperatifleri Birliği bulunmasına rağmen davacı kooperatifin bu birliklerden herhangi birine üye olmadığına anlaşılması karşısında, kurumlar vergisinden muaf olmayan kooperatif adına re'sen yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Konya Vergi Mahkemesinin 23.3.2004 gün ve E:2004/138, K-.2004/315 sayılı kararının; matrahsız beyanname verilmesinin re'sen takdir sebebi olmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir.

Danıştayın bu konuda verdiği karar ise; VUK'nın 371. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan şekilde beyana dayanan vergilerde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur

---

<sup>145</sup> Dn. 3.D.'nin, 14.12.2004 Tarih ve E.2004/1339, K. 2004/3158 sayılı Kararı.

cezalarının kesilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda, 1998 takvim yılı beyannamesini kanuni süresinden sonra pişmanlıkla matrahsız olarak veren davacı kooperatif adına takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Yasa koyucu tarafından, sözü edilen madde hükmü ile pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılacağı amaçlandığından salt, pişmanlıkla verilen beyannamede matrah beyan edilmemesi neden gösterilerek re'sen takdire gidilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, pişmanlık ve ıslah hükümlerine uygun olarak beyanda bulunan davacı kooperatifin, bu hükümleri ihlal ettiği yönünde bir tespit bulunmadığı gibi olayda başka bir re'sen takdir sebebinin varlığı da ortaya konulmadığından, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre işlem yapılması gerekirken yükümlü kooperatif hakkında re'sen takdire gidilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne 14.12.2004 tarihinde karar verilmiştir”.

Danıştayın yukarıda yazılı kararının incelenmesinden, matrahsız olarak beyanname verilmesinin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaya engel oluşturmayacağı ve bu durumun re'sen takdir nedeni sayılmayacağı anlaşılmaktadır.

Konu hakkında Danıştayın görüşünün daha yerinde olduğu düşüncesindeyiz. Beyannamede matrah bulunmaması ya da zarar beyan edilmesi gibi durumlarda yükümlülerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmalarının hukuki gerekçesi olmadığı düşüncesindeyiz. Bu durumda, yükümlülerin bu durumda pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaları ve 1. derece 1 kat usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir.

#### D. MÜCBİR SEBEP İLE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN İLİŞKİSİ

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için yerine getirilmesi gereken şartların süresi; pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren vadesi geçmiş vergi borçları yönünden 15 gün ile sınırlandırılmıştır. Beyanname verme ve beyan üzerinden tarh olunacak vergilerden ödeme süresi geçmiş bulunanlar ile bunlara ilişkin pişmanlık zammının ödenmesine ilişkin bu süre VUK'nın 371. maddesinde, pişmanlık dilekçesinin

verildiği tarihten başlayarak 15 gün olarak belirlenmiştir.

Mücbir sebep, failin dışında yani elinde olmayan sebeplerden kaynaklanan neticedir.<sup>146</sup>

Mücbir sebep, öngörülemeyen, öngörülse bile engel olunamayacak olaylardır. Mücbir sebebin en önemli özelliği, kişilerin iradesi dışında meydana gelen ve kaçınılmaz oluşudur.<sup>147</sup>

VUK'nın 13. maddesinde mücbir sebebin tanımı yapılmamış olmakla birlikte, mücbir sebep olarak kabul edilen bazı haller sayılmıştır. Bu haller aşağıdaki gibidir.

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunmasıdır.

Yukarıda sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda, yasal süreler mücbir sebep hali ortadan kalkınca duracaktır. Mücbir sebep varsa mücbir sebebin doğduğu tarihten ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlemez.<sup>148</sup>

VUK'nın 371. maddesindeki 15 günlük süre içerisinde de mücbir sebep hallerinden herhangi birinin meydana gelmesi durumunda, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren yükümlünün ıslah olması için tanınan 15 günlük süre de duracak ve mücbir sebep halinin ortadan kalkmasıyla birlikte durduğu yerden işlemeye devam edecektir.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 8.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.211.

<sup>147</sup> M. Ezhan Doğrusöz, "Pişmanlık ve Islah Müessesesi- Mücbir Sebep Kavram İlişkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:124, (Nisan, 2003), s.55.

<sup>148</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 1.B., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987, s.89.

<sup>149</sup> Kızılot, Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.211.

## E. ZİRAİ KAZANÇ ELDE EDENLERİN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMASI

GVK'nın 92. maddesine göre Gelir Vergisi beyannamesi izleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye içinde vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye içinde oturduğu yerin bulunduğu vergi dairesine, Türkiye içinde vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu vergi dairesine, işyeri birden fazla ise bu işyerlerden herhangi birinin bulunduğu yerde olan vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

GVK'nın bu düzenlemesi kapsamında, bir vergilendirme döneminde elde edilen gelirlerini izleyen yılın Mart ayının başından en geç 25. günü akşamına kadar beyan edilecek ve beyan edilen bu vergi aynı yılın Mart ayı sonuna kadar ve Temmuz ayı içinde olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.

Ancak, GVK'nın zirai kazançlarla ilgili olarak 117. maddesinde, Maliye Bakanlığına, yıllık gelirlerinin büyük bir kısmını zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme tayin edebilme yetkisi verilmiştir.

Verilen bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 250 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirmiş bulunan çiftçilerin, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları yüzde yetmişbeş ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanları, Kasım ve Aralık ayı olarak belirlenmiştir.

Vergi ödeme zamanları değişiklik gösteren zirai kazanç sahipleri, yıllık beyannamelerin de tarh ve tahakkuk edilen vergilerini özel ödeme süresinde belirtilen vade tarihi gelmeden pişmanlıkla vermeleri durumunda, pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuru isteği kabul olacak, ancak pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin henüz vadeleri geçmemiş olması dolayısıyla pişmanlık zammı hesap edilmeyecek ve 15 günlük süre içinde herhangi bir ödeme yapılmayacaktır. Diğer pişmanlık beyannamelerinde olan uygulama gibi, beyannamenin kanuni süre içinde verilmemesi nedeniyle birinci dereceden bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir.<sup>150</sup>

---

<sup>150</sup> Ahmet Kavak, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:72,

## F. BEYANA ÇAĞRI MEKTUBU GÖNDERİLMESİ DURUMUNDA PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANILMASI

VUK'da yükümlüye beyana çağrı mektubu gönderilmesine yönelik açık bir hükme rastlanmamıştır. Ancak, VUK'nın re'sen vergi tarhı başlıklı 30. maddesinin 2. ve 9. bendinde yer alan hükümler gereğince, vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa, mükellefe takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgiler vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz. Bu ifadede yer alan “*davet*” sözcüğü beyana çağrı olarak kabul edilmelidir.

Beyana çağrı ile ilgili diğer bir düzenleme ise, Veraset ve İntikal vergisi beyannamesiyle ilgilidir. VUK'nın “*Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre*” başlıklı 342. maddesinde; “Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, veraset ve intikal vergisinde vergi ziyasının oluşması için kanuni sürenin ve bu sürenin bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra, mükelleflerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de beyanda bulunmamış gerekmektedir. İkinci 15 günlük ek süre içinde beyanname verilmesi için gönderilecek bu yazı beyana çağrı yazısı niteliğindedir.

VUK'da beyana çağrı mektubu ile ilgili açık bir ifadeye rastlanmamasına rağmen, Vergi Dairesi İşlem Yönergesinde beyana çağrı mektubuna yer verildiği görülmektedir.

Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin “*Beyanname Vermeyen Mükellefler ve Takdir ile İlgili İşlemler*” başlıklı 52. maddesinde; “Yıllık gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükelleflerin bilinen adreslerine takdire sevk işleminden önce adi posta ile beyana çağrı mektubu gönderilir” ifadesi yer almıştır.

Yükümlüye beyana çağrı mektubu gönderilmesi durumunda pişmanlık ve ıslah müessesesi hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusuna da Vergi Dairesi İşlem Yönergesinde açıklık getirilmiştir. Beyana çağrı mektubunun gönderilmiş olmasının (olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine engel olmadığı, Vergi Daireleri işlem yönergesinin 52. maddesinde belirtilmiştir. Dolayısıyla beyana çağrı mektubunun yükümlüye tebliğinden sonra idarece belirlenen süre içinde pişmanlık beyannamesinin verilmesi halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin kabul edileceği açıktır.

Bununla birlikte, beyana çağrı mektubunun tebliği ile vergi idaresince belirlenen sürenin geçmesi ile VUK’nın 371. maddesinde yazılı şartlardan olan, idarenin olayı takdir komisyonuna sevk etmemiş veya vergi incelemesine başlamamış ise pişmanlıkla verilen beyannamelerin kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>151</sup>

## G. ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLEN PİŞMANLIK BEYANNAMESİNİN DURUMU

VUK’da (mükerrer md.257) 5398 sayılı Kanunla<sup>152</sup> yapılan düzenleme çerçevesinde kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mümkündür. Aynı şekilde elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin ya da ihbarnamelerin de mükellef, vergi sorumlusu ya da elektronik beyanname göndermeye yetkili gerçek ya da tüzel kişilere yine elektronik ortamda iletileceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>151</sup> Kadir Şahin, ‘Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler, Özellikli Durumlar ve Yapılacak İşlemler’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:106, (Temmuz, 2008), s.67.

<sup>152</sup> 3.07.2005 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **5398 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.**

Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye dayanarak, 351 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanuni sürelerinden sonra da elektronik ortamda kabul edilmesine ilişkin teknik yapıyı oluşturmuştur. Bu nedenle, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra, zorunluluk kapsamına giren yükümlülerin ister kanuni süresi içerisinde isterse kanuni süresinden sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli beyannamelerin verilme durumunu düzenlemiştir.

Elektronik ortamda yapılan beyana paralel olarak sistemde pişmanlık talepli (PIS) seçeneğinin işaretlenmesi ile pişmanlık beyanı da yapılmış olmaktadır. Görüldüğü üzere elektronik ortamda beyan ile birlikte beyannamenin ve pişmanlık dilekçesinin verilmesi aynı anda gerçekleşmekte yani beyannamenin verilmesiyle birlikte 15 günlük süre başlamadan, aynı gün içerisinde pişmanlık dilekçeside verilmektedir.<sup>153</sup>

Elektronik ortamda pişmanlık beyanname verilmesi ile ilgili bir diğer durum ise mükelleflerin, kanuni süresinden sonra elektronik beyanname sistemini kullanarak verecekleri beyannamelerde KSS (kanuni süresinden sonra) veya PIS seçeneklerini tercih etmelerine göre kesilecek cezalar yönünden ciddi farklılıkların mevcut olmasıdır. Bu durumda, mükelleflerin hangi seçeneği işaretleyecekleri konusunda dikkatli olmaları gerekmektedir.<sup>154</sup>

## H. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNE BAŞVURAN MÜKELLEFİN ÖLÜMÜ

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran mükellef, kanunda yazılı şartları kısmen ya da tamamen yerine getiremeden ölebilir. Ölüm, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten hemen sonra olacağı gibi, pişmanlık dilekçesinin ve beyannamenin verilip pişmanlık zammının ve verginin ödenmesinden önce de olabilir.<sup>155</sup>

VUK'nın 372. maddesine göre; ölüm halinde vergi cezası düşer. Yine VUK'nın 12. maddesine göre ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup

<sup>153</sup> Taşkın, a.g.m., s.126.

<sup>154</sup> Ceyhan Gönen, "Elektronik Beyanname, Pişmanlık, Tecil Edilen KDV ve Ay Kesri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, (Şubat, 2009), s.45.

<sup>155</sup> Kızılot, Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, a.g.e., s.210.



mirasçılarına geçer. Ölen mükellefin şekli ve maddi ödevleri mirasçılarına geçer. Maddi ödevlerinden dolayı mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar miras hisseleri oranında sorumludurlar. Buna karşılık şekli ödevlerin miras hisseleri oranında dağıtılması mümkün olmadığından müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır.<sup>156</sup>

Kanunun bu hükümleri çerçevesinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran mükellefin ölümü halinde; mirasçıları pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirdikleri takdirde vergi ziyayı veya kaçakçılık cezasından kurtulurlar sadece vergi aslını ve buna bağlı hesaplanan pişmanlık zammını miras payları oranında öderler.

Mirasçılar kanunda yazılı şartları yerine getirmemeleri halinde de vergi ziyayı veya kaçakçılık cezasından *cezaların şahsiliği ilkesi* gereği kurtulmaktadırlar. Bu durumda mükellefin ölümü halinde mirasçıların kanunda yazılı şartları yerine getirip pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmaları ile pişmanlık hükümlerinden yararlanmamaları arasında pek bir farklılık bulunmamaktadır. Bu durumda mirasçılar, daha önce muris tarafından başvurulmuş pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirerek vergi ve pişmanlık zammını ödeyebilecekleri gibi, pişmanlık yükümlülerini tamamlamaksızın (pişmanlık beyannamesini verme ve hesaplanan vergi ve pişmanlık zammını ödeme yükümlülüğü) vergi idaresince yapılabilecek muhtemel vergi incelemesi sonucunda veya takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilecek vergi aslı ve buna bağlı olarak hesaplanacak gecikme faizini miras payları oranında ödeme yolundan birini tercih edebilecektir.

## İ. VERGİ İDARESİNİN BANKALARDAN ALDIĞI BİLGİLER

VUK'nın "*Devamlı Bilgi Verme*" başlıklı 149. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. Bu maddeye göre bankalarda vergi dairesine belli sürelerle ve devamlı olarak bilgi vermek zorundadır.

Maliye Bakanlığı, devamlı bilgi verme kapsamında kendileri hakkında bankalardan

---

<sup>156</sup> Adnan Gerçek, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı:3, 2005, s.170.

bilgi alınan yükümlülerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamayacağı görüşündedir. Maliye Bakanlığının konuya ilişkin VUK 1999/4 Sıra Nolu İç Genelgesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

“Pişmanlık, temelinde vergi ziyat yatan ve vergi dairesinin ıttılama girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesi üzerine uygulanan bir müessesedir. Bu nedenle, bankalardan alınan bilgilere dayanılarak GVK’a göre elde ettikleri gelirleri defterdarlıklara bildirilip, vergi dairesine aktarılan mükelleflerden; bu gelirlerini beyan etmemek veya eksik beyan etmek suretiyle vergi ziyatına neden olanların VUK’nın 371. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında değerlendirilip (yani ihbar niteliği taşıması), ve bu mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılmaması gerekmektedir”.

Maliye Bakanlığının bu görüşüne rağmen sadece devamlı bilgi verme ya da VUK’nın 148. maddesi kapsamında bilgi istenmesi pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya engel olacak vergi incelemesi, takdir komisyonuna sevk kapsamında veya bir muhbir tarafından ihbar edilme kapsamında sayılmayacağı görüşündeyiz.

Dolayısıyla, bankalardan alınan bilgiler ihbar olarak kabul edilemeyip, yükümlü hakkında vergi incelemesine başlandığı veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edildiği anlamına gelmeyeceğinden, bilgi verme işleminin sadece yasal zorunluluktan kaynaklanması pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaya engel bir durum oluşturmayacaktır.

Konu hakkında uygulamada boşluklar bulunduğu iddia edilmesine rağmen<sup>157</sup> esasen yasal boşluk bulunmayıp, vergi idaresinin yasa hükümlerini hazine yararına yorumlamasından kaynaklandığı düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak, haklarında bankalardan belli sürelerle devamlı bilgi alınan yükümlülerin de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmalarının mümkün olması gerekir.

---

<sup>157</sup> Dersinlioğlu, a.g.m., s.109.

## İ. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR RAPORLARININ PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNE ETKİSİ

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu veya diğer hukuki düzenlemeler çerçevesinde düzenlenen Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporları ile yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı olan işlemlerini vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Yükümlü hakkında olumsuz bir YMM raporu üzerine vergi idaresi gerekli cezalı tarhiyatı yapabilmekte veya gerektiği takdirde söz konusu yükümlüye karşı vergi incelemesi başlatabilmektedir. YMM'in kendisi hakkında herhangi bir nedenle olumsuz rapor düzenlediğini veya bu raporu vergi dairesine göndereceği bilgisini önceden alan yükümlü, YMM raporu vergi dairesi kayıtlarına girmeden YMM raporunda olumsuz olan konulara yönelik olarak VUK'nın 371.maddesi kapsamında pişmanlık isteminde bulunursa, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Ancak, YMM raporu vergi idaresi kayıtlarına mükellefin pişmanlık dilekçesinden önce intikal ederse, YMM raporu ihbar olarak kabul edileceğinden pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkün olmayacaktır.<sup>158</sup>

Maliye Bakanlığının 2005 yılında yayınladığı Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu vergi dairesi kayıtlarına girene kadar, mükellef pişmanlık talebiyle ya da düzeltme beyannamesi vermek suretiyle eksik beyanını tamamlayacaktır başlıklı özelgesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.<sup>159</sup>

“213 sayılı VUK'nın 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere pişmanlık, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin itilata girmemiş bir olayın yükümlü tarafından kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesidir.

Bu nedenle YMM tasdik raporu vergi dairesi kayıtlarına girdikten sonra mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması mümkün olmayacaktır.

Ancak; tasdik raporu vergi dairesi kayıtlarına girene kadar, mükellef pişmanlık talebiyle beyannamesini vermek suretiyle eksik beyanını tamamlayabilecektir.”

Bu durumda yükümlülerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaları

<sup>158</sup> Ahmet Erol, ‘Pişmanlık ve Islah-IV’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:240, (Aralık, 2012), s.22.

<sup>159</sup> Maliye Bakanlığı'nın 13/05/2005 tarihli B.07.0GEL.0.30/3025-353-261/19855 Sayılı Özelgesi.

açısından, YMM raporunun ve pişmanlık dilekçesinin vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarih ve zamana dikkat edilerek uygulama yapılması gerekir.

## **II. AF KANUNLARINDA YER VERİLEN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ UYGULAMALARI**

Mali af (vergi affı) olarak uygulamaya konulan kanunlar; kamuya ilişkin alacaklarının ve özellikle vergi alacaklarının tahsil edilmesi sırasında ortaya çıkacak sorunların giderilmesi, mevcut olan vergi ihtilaflarının kısa sürede çözümlenmesi, muhtemel vergi ihtilaflarının ise, önlenmesi ve mükellef ile idarenin karşılıklı fedakârlık yapması sonucunda uzlaşma zemini oluşturularak, kamu alacaklarının en kısa sürede hazineye intikalinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu tür kanunlarla, mükelleflerin kanunda yazılı olan şartları yerine getirmesi ve belirtilen sürelerde ödeme yapması şartıyla idare, aşağıda yazılı olan vergi ve cezaların tahsilinden vazgeçmektedir.<sup>160</sup>

- a) Kesinleşmiş ve vadesi geçmiş olduğu halde hiç ödenmeyen vergilerin tamamını,
- b) Kesinleşmiş ve vadesi geçmiş olduğu halde kısmen ödenmiş olan vergilerden ödenmeyen kısmını,
- c) Henüz kesinleşmemiş vergilerle ilgili olarak, ihtilaf yaratılmamak koşuluyla, tarh edilen verginin tamamını,
- d) İhtilaf aşamasında olup kesinleşmeyen vergilerde, ihtilaftan vazgeçmek şartıyla, ihtilafın bulunduğu son aşamadaki vergilerin tamamını
- e) Vergi asıllarına bağlı olarak kesilen (kaçakçılık, ağır kusur ve kusur) cezalar ile kesilen usulsüzlük cezalarının ve yukarıda belirtilen vergilere bağlı olarak hesaplanan gecikme zammı ve gecikme faizlerinin yasada belirtilen oranlardaki tutarını, ödemeleri halinde, vergi cezalarının, usulsüzlük cezalarının, gecikme zammı ve gecikme faizlerinin ödenmesi öngörülen oranları dışındaki tutarları.

Çalışmamızın bu kısmında af kanunlarında yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesini inceleyeceğiz.

---

<sup>160</sup> Kavak, a.g.e., s.85.

## A. 1803 SAYILI CUMHURİYETİN 50. YILI NEDENİYLE BAZI SUÇ VE CEZALARIN AFFI HAKKINDA KANUN

1803 sayılı Kanun 18.05.1974 tarihli 14890 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1803 sayılı Af Kanunu Cumhuriyetin 50. yılı nedeniyle çıkartılmıştır. 1803 sayılı Af kanununun o güne kadar olan diğer af kanunlarından farklı birtakım özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>161</sup>

- Affin kapsamına vergi, resim ve harçların yanı sıra parafiskal gelirler olarak adlandırılan sosyal sigorta ve bağ-kur primlerine ilişkin cezalar, gecikme zamları ve faizler de alınmıştır.
- 1803 sayılı Kanun kadastro harçlarını da af kapsamına almak suretiyle sadece cezaları ve fer’i nitelikte bir alacak olan gecikme zamları ile faizlerini değil, asli nitelikteki bir kamu alacağından da vazgeçmiştir.
- 1803 sayılı Kanunla mali nitelikteki affın sınırı daha da genişletilmiş ve devletin özel hukuk alanına giren ilişkilerden doğan borçları da affın kapsamına alınmıştır. Kanunun 10. maddesinde yer alan devletin vergi dışında kalan bazı alacakları da (tazminat, haksız fiil ve sözleşmeden doğan alacaklar gibi) af kapsamına alınmıştır.

1803 sayılı Kanunun 9. maddesinin E bendinde pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmiştir. Pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilen madde aşağıdaki gibidir.<sup>162</sup>

“Afla ilgili vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak VUK’nın 371. maddesine göre bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihinden (18.05.1974) itibaren bir yıl içinde pişmanlık talebinde bulunanlara (18.05.1974- 18.05.1975 tarihleri arasında) beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar haber verme tarihinden itibaren 8 ay içinde ödendiği takdirde, vergi cezası kesilmez ve pişmanlık zammı uygulanmaz.”

1803 Sayılı Kanuna göre devlet, sadece verginin aslını tahsil etmekte o dönemde uygulanan %2 pişmanlık zammını tahsil etmemektedir.

<sup>161</sup> Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 1990, Eskişehir, s.249.

<sup>162</sup> 18 Mayıs 1974 tarihli 14890 sayılı 1. **Mükerrer Resmi Gazete**, s.2.

Af kanununun 9. maddesinin A bendinde gecikme zamlarının ve faizlerinin de af kanunu kapsamına gireceği hüküm altına alınmıştır. E bendinde tekrar pişmanlık zammının da af kanuna kapsamına gireceğinin belirtilmesinin nedeni; 1985 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanuna %2 oranındaki pişmanlık zammı 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmış, 1953-1985 yılları arasında oranı sabit olan aylık %2 pişmanlık zammının uygulanmasıdır. Yani af kanununun çıktığı dönemde pişmanlık zammı gecikme zammı oranında uygulanmamaktaydı. Bu nedenle, pişmanlık zammının af kanuna gireceği kanun maddesinde ayrıca hüküm altına alınmıştır.

## B. 2431 SAYILI TAHSİLATIN HIZLANDIRILMASI HAKKINDA KANUN

2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun 22.03.1981 tarihli 17287 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanunun çıkartılmasındaki amaç, geçmiş vergilendirme dönemlerinde mükellefler tarafından beyan edilmeyen ve yüksek tutarlara ulaşan servet ve stokların yasal bir şekilde ekonomiye girişini sağlamak, kesinleşmiş olan vergi, resim ve harçlarının tahsilini sağlamak ve bunlarla birlikte, vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilaf konusu olan vergi alacaklarına çözüm getirmektir.<sup>163</sup>

Bunun yanında, 1980 yılında ülkede yaşanan ağır ekonomik ve mali sorunların çözümü içinde 2431 sayılı Kanun çıkartılmıştır.<sup>164</sup>

2431 sayılı Kanunun 1. maddesinde kanunun kapsamı, kanunun hangi süreleri kapsayacağı ve cezaların tahsil edilecek kısmı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

“VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçların bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ödenmiş olması veya 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi halinde, bu alacak asıllarına bağlı cezaların %90'ı tahsil edilmez. Ancak, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce ödenmiş bulunan vergi cezalarının %10'u aşan miktarı mükelleflere iade edilmez. Tahsil edilmiş bulunan vergi cezasının %10'un altında kalması halinde ise cezası %10'a

---

<sup>163</sup> Nurullah Zaloğlu, “Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:6, (Şubat, 1992), s.79.

<sup>164</sup> Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, 5.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s.299.

tamamlanır. Bu ceza indiriminden yararlanabilmek için indirimden artakalan cezanın 31.8.1981 tarihine kadar ödenmesi şarttır. Bu şekilde ödenecek olan vergi, resim ve harçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi, resim ve harçların birinci fıkrada yazılı süre içinde ödenmesi halinde bu kamu alacaklarına ilişkin gecikme zamları aranmaz.

Kanunun yürürlük tarihinden önce bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş olup da henüz tahsil edilmemiş bulunan vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilir.

Bu maddede yazılı şartlara uyulmak suretiyle vergi, resim ve harçların kısmen ödenmesi halinde ödenen kısme isabet eden vergi cezaları (usulsüzlük hariç) ve gecikme zammı aranmaz”.

Yapılan bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere; kanunda yazılı şartlar yerine getirildiği takdirde sadece vergi cezaları kaldırılmakta, vergi aslının tamamının ödenmesi öngörülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilen 4. maddesinde ise, aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.<sup>165</sup>

“Bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, VUK’nın 371. maddesine göre 31.8.1981 tarihine kadar pişmanlık talebinle bulunarak beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların (emlak vergisi hariç) tamamının aynı süre içinde ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmaz”.

2431 sayılı Kanuna göre 31.8.1981 tarihine kadar pişmanlık beyannamelerinin verilmesi ve verginin aslının ödenmesi halinde her ay ve kesirleri için uygulanan %2 pişmanlık zammı alınmamaktadır. 2431 sayılı Kanunla Devlet, pişmanlık zammının tamamından vazgeçmekte, verginin aslını tahsil etmektedir.

2431 Sayılı Kanunun 1. maddesine göre usulsüzlük cezaları af kanununun kapsamına girmemektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinde ise, 1985 yılına kadar usulsüzlük hükümlerinin uygulanmaması nedeniyle pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuranlara zaten usulsüzlük cezası kesilmemekteydi. Bundan dolayı, pişmanlık ve ıslah

---

<sup>165</sup> 22 Mart 1981 tarihli 17287 sayılı **Resmi Gazete**, s.4.

müessesesine başvuran ve 2431 sayılı af kanunundan yararlanan yükümlülerden, devlet sadece verginin aslını tahsil etmiştir.

2431 Sayılı Kanunda yer alan “*Emlak Vergisi hariç*” ifadesine, pişmanlık ve ıslah müessesesininin kapsamından emlak vergisi 1980 yılında yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanunla çıkarıldığından gerek olmadığı düşüncesindeyiz. Yani 1980 yılından itibaren yükümlüler Emlak Vergisi ile ilgili pişmanlık ve ıslah hükümlerinden zaten yararlanamamaktaydı. Bu nedenle “Emlak Vergisi hariç” ifadesi 2431 sayılı Kanunda yer almasa da pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran ve af kanunundan yararlanan yükümlüler, zaten emlak vergisi ile ilgili pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamayacaklardır.

#### C. 2801 SAYILI BAZI ALACAKLARIN ÖZEL UZLAŞMA YOLU İLE TAHSİLİ HAKKINDA KANUN

2801 sayılı Kanun 24.02.1983 tarihli 17969 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2801 sayılı Kanunun 1. maddesinde kanunun kapsamı ve hangi süreleri kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddede aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

“Bu kanun hükümleri, VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme zamları ile servet beyanlarının yenilenmesi ve vesikasız emtia, sabit kıymet ve demirbaş beyanı hakkında uygulanır. Bu kanunda geçen vergi tabiri, resim ve harçları da ifade eder. Bu kanunun vergi ile ilgili hükümleri 1.1.1983 tarihinden önceki dönemleri, beyana dayanan vergilendirmede ise, ek süre dahil, bu tarihe kadar verilmesi gereken beyanları kapsar”.

2801 sayılı Kanunun 1. maddesi incelendiği zaman kanun kapsamına; verginin aslı, harç ve resimler, vergi cezaları girmektedir.

#### **1.Pişmanlıkla Beyan**

2801 sayılı Kanunun 4. maddesinin 6. bendinde ise pişmanlık ve ıslah müessesesi



ile ilgili yer alan hüküm aşağıdaki gibidir.<sup>166</sup>

“Bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak 30/6/1983 tarihine kadar Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ilk taksidi en geç bu tarihte ödenmek şartıyla ikişer aylık devrelerde ve 4 eşit taksitte ödenmesi halinde pişmanlık zammı aranmaz”.

2801 sayılı Kanuna göre 1/1/1983 tarihine kadar verilmesi gereken pişmanlık beyannamelerinin 30/06/1983 tarihine kadar verilmesi ve verginin aslının 30/06/1983, 31/08/1983, 31/10/1983 ve 31/12/1983 tarihlerinde dört eşit taksitte ödenmesi halinde; her ay ve kesirleri için uygulanan %2 pişmanlık zammı uygulanmamaktadır.

## 2. 2801 Sayılı Kanunda Yer Alan Özel Pişmanlık

Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkındaki 2801 sayılı Kanunun 5. maddesinde, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulunabilmeleri sağlanarak özel bir pişmanlık müessesesi getirilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri matrah artırımında bulunmaları ve kanunda yazılı olan şartları da yerine getirmeleri halinde, matrah artırımında bulunulan yıllarla ilgili olarak vergi incelemesi yapılmayacak ve herhangi bir şekilde vergi tarh edilmeyecektir.<sup>167</sup>

Özel pişmanlıkta, mükellefler tarafından yerine getirilmiş bir edim ve bu edimin karşılığında vergi idaresinin mükelleflere vergi incelemesi yapmayacağına dair bir sözü bulunmaktadır. Ancak, yapılacak olan matrah artırımını yalnızca gelir ve kurumlar vergisi ile ilgilidir. Örneğin mükellef, damga vergisi ile ilgili özel pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.<sup>168</sup>

Mükelleflerden kanunun kapsadığı dönemler için beyanname vermeyen veya hiç vergi mükellefiyeti vergi dairesinin bilgisine girmemiş olanların, kanunda belirtilen asgari miktarları matrah olarak beyan ettiklerinde, bu matrahın hangi gelir unsurlarından meydana geldiğini belirtmek zorunda değillerdir.<sup>169</sup>

Matrah artırımının kanunda “*Özel Pişmanlık*” başlığı altında hüküm altına

<sup>166</sup> 24 Şubat 1983 Tarihli 17969 sayılı **Resmi Gazete**, s.3.

<sup>167</sup> Kavak, a.g.e., s.88.

<sup>168</sup> Nahit Kittiş, ‘2801 Sayılı Kanun Sona Ererken’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 24, (Ağustos 1983), s.49.

<sup>169</sup> Tacettin Yinanç, ‘2801 Sayılı Özel Uzlaşma Kanunu ve 25 Ağustos 1983 Tarihinin Önemi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 23, (Temmuz, 1983), s.55.

alınmasının nedeni, pişman olup vergi suçu işlediğini ikrar eden yükümlülerin, kanunda belirtilen şartlarda ve miktarda matrah arttırımı yaparak vergi incelemesinden ve vergi tarhiyatından kurtulmalarıdır.

VUK'nın 371. maddesinde yazılı şartları yerine getiren yükümlüler hakkında, vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar ortadan kalkmaktadır. 2801 sayılı kanunun 5. maddesinde de kanunda belirtilen şartlarda ve miktarda matrah arttırımı yapılan dönemlerle ilgili vergi incelemesi veya vergi tarhiyatı yapılmamaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenlerden ve benzerliklerden dolayı 2801 sayılı Kanunda matrah arttırımı uygulaması "özel pişmanlık" kapsamında değerlendirilmiştir.

2801 sayılı Kanunun "*Özel Pişmanlık*" başlıklı 5. maddesi aşağıdaki gibidir.<sup>170</sup>

"Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri 1.1.1983 tarihinden önceki yıllarla ilgili vermiş oldukları yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri matrahları, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 24.02.1983 tarihten itibaren 6 ay içerisinde ve asgari bu maddede belirtilen miktar ve nispetler dahilinde arttırdıkları takdirde artırımında buldukları yıllar için vergi incelemesi yapılmaz.

Matrah arttırımına esas alınacak nispetler şunlardır;

- |                          |      |
|--------------------------|------|
| A) 1978 Takvim Yılı İçin | % 25 |
| B) 1979 Takvim Yılı İçin | % 20 |
| C) 1980 Takvim Yılı İçin | % 15 |
| D) 1981 Takvim Yılı İçin | % 10 |

Mükelleflerin arttırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır;

- |   |
|---|
| A) 1978 Takvim yılı için en az 100.000 lira |
| B) 1979 Takvim yılı için en az 150.000 lira |
| C) 1980 Takvim yılı için en az 200.000 lira |

---

<sup>170</sup> 24 Şubat 1983 Tarihli 17969 sayılı **Resmi Gazete**, s.4.

D) 1981 Takvim yılı için en az 250.000 lira olarak belirlenmiştir.

Artırılan matrahlar gelir vergisi mükelleflerinde %40, kurumlar vergisi mükelleflerinde %50 oranında vergilendirilir ve bu matrahlar üzerinden ayrıca gelir ve mali denge vergileri alınmaz.

Arttırılan matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilecek verginin 31/12/1984 tarihine kadar 6 eşit taksitte ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek aylarda ödenmesi şartı getirilmiştir”.

Özel pişmanlık hükümleri çerçevesinde matrah artırımını yapan ancak artırılan matrah üzerinden hesaplanan vergilerini kanunda belirtilen taksitlerde ödemeyen mükellefler hakkında, 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre vergi alacağının takip ve tahsil edileceği öngörülmüş, bunun yanında, mükellefin matrah artırımında buldukları dönemlere ilişkin vergi idaresi tarafından vergi incelemesinin yapılabileceği belirtilmiştir.<sup>171</sup>

#### D. 3787 SAYILI BAZI KAMU ALACAKLARININ TAHSİLATININ HIZLANDIRILMASI VE MATRAH ARTIRIMI HAKKINDA KANUN

3787 sayılı Kanun 3.04.1992 tarihinde 21191 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Cumhuriyet dönemi boyunca artan iç ve dış borçlanmalar, 90’lı yıllarda daha da artmış, borç ödemeleri bu dönemin en önemli sorunu haline gelmiştir. 3787 Sayılı Af kanunun çıkartılmasında artan borç ödemeleri de etkin rol oynamıştır.<sup>172</sup>

Bunun yanında, çıkarılan af kanunu ile vergi dairelerinde birikmiş olan takipli dosyalar ve yargı aşamasındaki ihtilaflı dosyaların azaltılması, ödenmemiş vergi borçlarının asılları ile gecikme zammı ve gecikme faizlerinin bir kısmının ödenmesi şartıyla borçların ortadan kaldırılmasının sağlanması, inceleme ve takdir aşamasındaki dosyalar için af imkanının sağlanması amaçlanmıştır.<sup>173</sup>

<sup>171</sup> İhsan Akköy, ‘2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun ile İlgili Bazı Sorunlar’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:27, (Kasım, 1983), s.8.

<sup>172</sup> Giray, a.g.e., s.306.

<sup>173</sup> Recep Aygün, ‘Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, (Mayıs, 2012), s.91.

## **1. Pişmanlıkla Beyan**

3787 Sayılı Kanunun 6. maddesinde ise pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmiştir. 3787 Sayılı Kanunun “*Pişmanlıkla Beyan*” başlıklı 6. maddesi aşağıdaki gibidir.<sup>174</sup>

“1.1.1992 tarihinden önceki dönemlere ve beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilen beyannamelere ilişkin olarak 30 Nisan 1992 tarihine kadar, VUK’nın 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı %10’ unun ilk taksidi en geç bu tarihte (30 Nisan 1992), kalanı ise Haziran, Ağustos, Ekim 1992 aylarında olmak üzere 4 eşit taksitte ödenmesi halinde pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasından kalan %90’ ının tahsilinden vazgeçilir.

Bu fıkra hükmü Emlak Vergileri hakkında da uygulanır”.

3787 Sayılı Kanunla verginin aslının kanunda belirtilen taksitlerde zamanında ödenmesi şartı ile ;

- a. Usulsüzlük cezasının %90’ ının,
- b. Pişmanlık zammının %90’ ının tahsilinden vazgeçilmektedir.

## **2. Matrah Artırımı**

2801 Sayılı Bazı Alacakların Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanunda “*Özel Pişmanlık*” başlıklı matrah arttırımı 3787 Sayılı Kanun ile daha da genişletilerek “*Matrah Arttırımı*” başlığı altında hüküm altına alınmıştır.

3787 Sayılı Kanunun 7. maddesinde gelir ve kurumlar vergisine ilişkin matrah artırımı yer almıştır. 8. maddesinde ise katma değer vergisine ilişkin matrah artırımı yer almıştır. Bu maddeleri ayrı başlıklar halinde ele almamız gerekecektir.

### ***a. Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah Artırımı***

3787 Sayılı Kanunun 7. maddesi aşağıda olduğu gibidir.<sup>175</sup>

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde

<sup>174</sup> 3 Nisan 1992 Tarihli 21191 sayılı **Resmi Gazete**, s.3.

<sup>175</sup> a.g.e., s.4.

vergiye esas alınan matrahlarını, aşağıda yazılı yıllara ilişkin asgari nispetlerden az olmamak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 3 Nisan 1992 tarihinden itibaren 30 Nisan 1992 tarihine kadar artırdıkları takdirde; arttırmada buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmaz.

Matrah arttırımına esas alınacak nispetler şunlardır;

- |                          |      |
|--------------------------|------|
| A) 1987 Takvim Yılı İçin | % 40 |
| B) 1988 Takvim Yılı İçin | % 35 |
| C) 1989 Takvim Yılı İçin | % 30 |
| D) 1990 Takvim Yılı İçin | % 20 |

Gelir vergisi mükelleflerinin; arttırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır;

- A) 1987 Takvim yılı için en az 1.500.000 lira
- B) 1988 Takvim yılı için en az 2.500.000 lira
- C) 1989 Takvim yılı için en az 4.000.000 lira
- D) 1990 Takvim yılı için en az 6.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, arttırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır;

- A) 1987 Takvim yılı için en az 5.000.000 lira
- B) 1988 Takvim yılı için en az 8.000.000 lira
- C) 1989 Takvim yılı için en az 13.000.000 lira
- D) 1990 Takvim yılı için en az 20.000.000 lira olarak belirlenmiştir.

Bu madde hükmüne göre artırılan matrahlar, kurumlar vergisi mükelleflerinde % 50, gelir vergisi mükelleflerinde % 40 oranında vergilendirilir ve bu matrahlar üzerinden

ayrıca herhangi bir vergi ya da Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu alınmaz.

Bu maddenin altıncı fıkrası hükmünden yararlanan mükellefler hakkında 213 sayılı VUK'nın pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümleri uygulanmaz".

Gelir ve Kurumlar vergisinde matrah artırımının sonuçları aşağıdaki gibidir.<sup>176</sup>

- Artırılan matrahlar üzerinden %40 oranında hesaplanan gelir vergisi ve %50 oranında hesaplanan kurumlar vergisi dışında herhangi bir vergi, geçici vergi, Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu ve Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu alınmayacaktır.
- Hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi üzerinden, pişmanlık zammı veya gecikme faizi hesaplanmayacaktır.
- Herhangi bir vergi cezası veya usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.
- Artırılan matrahlar üzerinden ödenecek %40 oranındaki gelir vergisi ve %50 oranındaki kurumlar vergisi, matrahın tespitinde gider olarak yazılamayacağı gibi, herhangi bir şekilde indirim, mahsup veya iadesi de söz konusu olmayacaktır.
- Artırımda bulunulmayan yıllarla ilgili gelir ve kurumlar vergisi incelemesi yapılabilecektir.

Kanuna göre hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinin 30.04.1992, 31.05.1992, 31.08.1992 ve 31.10.1992 tarihlerinde olmak üzere 4 eşit taksitte ödenmesi şarttır. Bu vergilerin kanunen belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesine göre aylık %7 olan gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.<sup>177</sup>

### ***b. Katma Değer Vergisine İlişkin Matrah Artırımı***

3787 sayılı Kanunun "Katma Değer Vergisinde Matrah Artırımı" başlıklı 8. maddesi aşağıda olduğu gibidir.

---

<sup>176</sup> Kavak, a.g.e, s.92.

<sup>177</sup> Volkan Harmandar, '3787 Sayılı Yasanın, 30 Nisan 1992 Tarihinden Sonra Uygulanabilecek Hükümleri Nelerdir?', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:129, (Mayıs, 1992), s.57.

“Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kanunun 7. maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde artırdıkları tutarların %20’sini KDV olarak ödemeyi kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde, söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllarla ilgili olarak KDV incelemesi ve tarhiyat yapılmaz.

Artırımında bulunulan yıllarla ilgili olarak kendileri hakkında sonraki dönemlere devreden indirilebilir katma değer vergileri ve ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan tecil-terkin, iade veya mahsup işlemleriyle sınırlı olmak üzere, inceleme hakkı saklıdır.

Bu madde hükmüne göre ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz, ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmez veya herhangi bir şekilde mahsup ve iade edilmez.”

Kanunda belirtilen şartları yerine getiren yükümlülere, katma değer vergisi yönünden de vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması imkanları sağlanmıştır.

Kanuna göre hesaplanan katma değer vergilerinin 30.04.1992, 31.05.1992, 31.08.1992 ve 31.10.1992 tarihlerinde 4 eşit taksitte ödenmesi şarttır. Bu vergilerin kanunen belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 sayılı AATUHK 51. maddesine göre aylık %7 olan gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

#### E. 4811 SAYILI VERGİ BARIŞI KANUNU

*4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu* 27.02.2003 tarihinde 25033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

4811 sayılı Kanun ile mükelleflere ve vergi idaresine sağlanan faydalar aşağıda olduğu gibidir.<sup>178</sup>

- Ödenmemiş borçlar için ödeme kolaylığı tanınması,
- Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların çözümlenmesi,
- Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurunun teşvik edilmesi ve bu sayede beyan

<sup>178</sup> Nevzat Öztürk, ‘4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 31 Mart 2003 Tarihinden Sonra Uygulanacak Hükümleri’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260, (Nisan, 2003), s.156.

edilmeyen vergilerin beyanının sağlanması,

- Matrah artırımında bulunan mükelleflere avantajlar sağlanmasıdır.

4811 Sayılı Kanunun 1. maddesinde kanun kapsamına giren vergiler ve hangi süreleri kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 1. maddesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

“Bu kanun hükümleri;

- 4.4.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ve 6183 sayılı AAT UHK'nın kapsamına giren ve bu kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,
- Vergiler açısından, 31.08.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,

Hakkında uygulanır”.

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gereken gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 1998, 1999, 2000 ve 2001 takvim yıllarına ve diğer beyana dayanan vergilerde 31.08.2002 tarihine kadar verilmesi gereken beyannameleri için Vergi Barışı Kanununda yer alan pişmanlık hükümlerinden, kanunda yer verilen koşullara uyulmak suretiyle yararlanmaları mümkündür.<sup>179</sup>

### **1.Pişmanlıkla Ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar**

4811 sayılı Kanununun 6. maddesinde ise “*Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar*” başlığı altında pişmanlık ve ıslah müessesesine aşağıda yazılı olduğu şekilde yer verilmiştir.<sup>180</sup>

“4811 sayılı Kanununun 6. maddesinde; “VUK'nın 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammının ve kesilen usulsüzlük cezasının ayrı ayrı %10' unun 6 eşit taksitte Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi

---

<sup>179</sup> Kavak, a.g.e., s.99.

<sup>180</sup> 27 Şubat 2003 Tarihli 25033 sayılı **Resmi Gazete**.



şartıyla pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının kalan %90' ının tahsilinden vazgeçilir.” hükmü yer almıştır.”

4811 sayılı Kanunla taksitlerin zamanında ödenmesi şartı ile;

- a. Pişmanlık zammının %90' ının
- b. Usulsüzlük cezasının %90' ının tahsilinden vazgeçilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girmeyen usulsüzlük cezaları da 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ile pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmıştır.

## **2. Matrah Artırımı**

4811 sayılı Vergi Barışı Kanununda da 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Kanununda olduğu gibi matrah artırımına ayrı maddeler halinde yer verilmiştir. 4811 sayılı Kanunun 7. maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin matrah artırımını yer almıştır. 8. maddesinde ise KDV'ye ilişkin matrah artırımını yer almıştır. Bu kanun maddeleri ayrı başlıklar halinde aşağıda olduğu gibidir.

### ***a. Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah Artırımı***

4811 sayılı Kanunun 7. maddesi aşağıda olduğu gibidir.

“Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, aşağıda yazılı yıllara ilişkin asgari nispetlerden az olmamak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 27 Şubat 2003 tarihinden itibaren Şubat 2003 ayı sonuna kadar artırdıkları takdirde; artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmaz.

Matrah artırımına esas alınacak nispetler şunlardır;

- |                          |                             |
|--------------------------|-----------------------------|
| A) 1998 Takvim Yılı İçin | % 30                        |
| B) 1999 Takvim Yılı İçin | % 25                        |
| C) 2000 Takvim Yılı İçin | % 20                        |
| D) 2001 Takvim Yılı İçin | % 15 olarak belirlenmiştir. |

Gelir vergisi mükelleflerinin; arttırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır;

- A) 1998 Takvim yılı için en az 2.500.000. 000 lira
- B) 1999 Takvim yılı için en az 3.000.000. 000 lira
- C) 2000 Takvim yılı için en az 3.750.000. 000 lira
- D) 2001 Takvim yılı için en az 5.000.000. 000 lira olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, arttırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır;

- A) 1998 Takvim yılı için en az 7.500.000.000 lira
- B) 1999 Takvim yılı için en az 9.000.000. 000 lira
- C) 1989 Takvim yılı için en az 11. 250. 000.000 lira
- D) 1990 Takvim yılı için en az 15.000.000. 000 lira olarak belirlenmiştir.

Hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinin; Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar dokuz eşit taksitte ödenmesi şarttır. Bu vergilerin kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 AAT UH K'nın 51. maddesine göre aylık %7 olan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir”.

#### ***b. Katma Değer Vergisine İlişkin Matrah Artırımı***

4811 Sayılı Kanunun 8. maddesinde “Katma Değer Vergisinde Artırım” başlığı altında hüküm altına alınan katma değer vergisinde matrah artırımı aşağıda olduğu gibidir.<sup>181</sup>

“KDV mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri

---

<sup>181</sup> 27 Şubat 2003 Tarihli 25033 sayılı **Resmi Gazete**.

(ihtirazi kayıtla verilenler dahil) beyannamelerindeki hesaplanan KDV'nin yıllık toplamı üzerinden,

- |                          |       |
|--------------------------|-------|
| A) 1998 Takvim Yılı İçin | % 3   |
| B) 1999 Takvim Yılı İçin | % 2,5 |
| C) 2000 Takvim Yılı İçin | % 2   |
| D) 2001 Takvim Yılı İçin | % 1,5 |

oranında hesaplanacak KDV'yi, Şubat 2003 ayı sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmaz.

Hiç beyanname verilmemiş ise veya bir ya da iki döneme ilişkin beyanname verilmiş olması halinde, ilgili yıl için Gelir veya Kurumlar Vergisinde matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden hesaplanacak %15 oranında katma değer vergisini ödemek şartıyla bu maddeden yararlanılır.

Hesaplanan KDV; Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 ayları sonuna kadar dokuz eşit taksitte ödenmesi şarttır. Bu vergilerin kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi halinde, 6183 Sayılı AATUHK'nın 51. maddesine göre aylık %7 olan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.”

Bu madde hükmüne göre ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitine gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz, ödenmesi gereken katma değer vergilerinden indirilmez veya herhangi bir şekilde mahsup ve iade edilmez.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> Ali Rıza Akbulut, 'Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerin 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun Matrah Artırımı Hükümlerinden Yararlanılan Yıllara İlişkin Zarar Mahsubu', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:267, (Kasım, 2003), s.90.

F. 6111 SAYILI BAZI ALACAKLARININ YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU VE DİĞER BAZI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDAKİ KANUN

6111 sayılı Kanun 25.02.2011 tarihli 1. mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

**1. Pişmanlıkla Ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar**

6111 sayılı Kanunun 5. maddesinde “*Pişmanlıkla ya da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar*” başlığı altında pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmiştir. Yine aynı maddede “Bu kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak (2006-2010), bu kanunun yayımlandığı tarihi izleyen 2. ayın sonuna kadar; VUK’nın 371. maddesine göre beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile hesaplanacak pişmanlık zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu kanunla belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla pişmanlık zammı ve vergi cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilir” hükmü yer almıştır.<sup>183</sup>

6111 sayılı Kanunun 5. maddesi çerçevesinde pişmanlık hükümlerine göre verilecek beyannamelerden elektronik ortamda gönderilebilenlerin; yıllık gelir veya kurumlar ile katma değer vergisi beyannamelerini ya da muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükellefler tarafından 340 ve 346 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur.<sup>184</sup>

6111 sayılı Kanunun 18. maddesinde hüküm altına alınan vergiler ile ilgili başvuru süresi kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın (30 Nisan 2011) sonuna kadardır. Fakat başvuru süresinin son günü resmi tatile isabet ettiği için başvuru en geç 02 Mayıs 2011 tarihine kadar yapılmalıdır. Bu tarihe kadar verilen pişmanlık beyannameleri üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile o dönemde geçerli olan pişmanlık zammı yerine kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim

<sup>183</sup> 25 Şubat 2011 Tarihli 27857 sayılı **Mükerrer Resmi Gazete**.

<sup>184</sup> Maliye Bakanlığının 12.03.2011 Tarihli 1 Seri No’lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Genel Tebliğ.

oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ödenir.<sup>185</sup>

Kanun maddesinde de anlaşılacağı üzere, bu madde kapsamında pişmanlık talepli olarak beyanda bulunulması, genel esaslar çerçevesinde pişmanlık talepli olarak beyanda bulunulmasına kıyasla, hem tutar olarak pişmanlık zammı ve usulsüzlük cezasının kesilmesi gibi bir avantaj sağlamakta ve hem de bu şekilde indirimli olarak hesaplanan tutarın azami 18 eşit taksitte 36 ay vadeli olarak ödenmesini sağlamaktadır.<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> İlyas Emre Yayla, 'Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, (Nisan, 2011), s.171.

<sup>186</sup> A.Murat Yıldız, **Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torban Kanundan Çıkan Mali Af**, 1.B, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 2011, s.41.

TEFE/ÜFE oranları Maliye Bakanlığının yayımladığı 1 Seri No' lu Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkındaki 6111 sayılı Kanun Genel Tebliğine göre aşağıdaki tablodaki gibidir:

SÜRE	ESAS ALINACAK ORAN	PİŞMANLIK ZAMMI ORAN	
26/1/2010 - 26/2/2010 için	Ocak ayına ait TEFE/ÜFE oranı	0,58	%1,95
27/2/2010 - 26/3/2010 için	Şubat ayına ait TEFE/ÜFE oranı	1,66	%1,95
27/3/2010 - 26/4/2010 için	Mart ayına ait TEFE/ÜFE oranı	1,94	%1,95
27/4/2010 - 26/5/2010 için	Nisan ayına ait TEFE/ÜFE oranı	2,35	%1,95
27/5/2010 - 26/6/2010 için	Mayıs ayına ait TEFE/ÜFE oranı	-1,15	%1,95
27/6/2010 - 26/7/2010 için	Haziran ayına ait TEFE/ÜFE oranı	-0,5	%1,95
27/7/2010 - 26/8/2010 için	Temmuz ayına ait TEFE/ÜFE oranı	-0,16	%1,95
27/8/2010 - 26/9/2010 için	Ağustos ayına ait TEFE/ÜFE oranı	1,15	%1,95
27/9/2010 - 26/10/2010 için	Eylül ayına ait TEFE/ÜFE oranı	0,51	%1,40
27/10/2010 - 26/11/2010 için	Ekim ayına ait TEFE/ÜFE oranı	1,21	%1,40
27/11/2010 - 26/12/2010 için	Kasım ayına ait TEFE/ÜFE oranı	-0,31	%1,40
27/12/2010 - 26/1/2011 için	Aralık ayına ait TEFE/ÜFE oranı	1,31	%1,40
27/1/2011 - 24/2/2011 için	Ocak ayına ait TEFE/ÜFE oranı (29 gün)	2,2823	%1,40
<b>TOPLAM TEFE/ÜFE ORANI VE PİŞMANLIK ZAMMI ORANI</b>		<b>%10,8723</b>	<b>%22,6</b>

Yukarıda bulunan tabloda yer alan toplam tefe/üfe oranı ve toplam pişmanlık zammı oranı karşılaştırıldığı zaman; arada %11,7277 fark bulunmaktadır. Yani yükümlüler 6111 sayılı kanunla, ödeme süresi geçmiş olan vergilere uygulanan pişmanlık zammının yaklaşık %49'undan kurtulmaktadırlar.

Örneğin; (ABC) AŞ Ekim 2009 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini vermemiş olup, 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak suretiyle 15 Mart 2011

tarihinde pişmanlıkla vergi dairesine başvurmuştur. Pişmanlıkla verilen beyannameye istinaden ödenmesi gereken katma değer vergisi 5000 TL damga vergisi ise 19,90 TL' dir.

Katma Değer Vergisi: 5000 TL

TEFE/ÜFE Tutarı: 645 TL ( %12,90)

( Pişmanlık zammı tutarı olan 1352, 5 (%27,05) yerine )

Damga vergisi: 19,90 TL

TOPLAM: 5.554,90 TL

Bu durumda; katma değer vergisinin tamamı ile pişmanlık zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak TEFE/ÜFE tutarının ödenmesi halinde, pişmanlık zammı ve vergi aslına bağlı olmayan cezanın tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.<sup>187</sup>

(T) Ltd. Şti. tarafından 24 Kasım 2009 tarihine kadar verilmesi gereken Ekim 2009 dönemine ait katma değer vergisi beyannameyi 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanmak suretiyle 8 Mart 2011 tarihinde pişmanlıkla vergi dairesine verilmiştir. Pişmanlıkla verilen beyannameye istinaden ödenmesi gereken katma değer vergisi 1.200,- TL damga vergisi ise 19,90 TL'dir.

Bu durumda; katma değer vergisinin tamamı ile pişmanlık zammı yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak TEFE/ÜFE tutarının ödenmesi halinde, pişmanlık zammı ve vergi aslına bağlı olmayan cezanın tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Buna göre;

<b>Pişmanlık Zammı Hesaplanan Süre</b>	<b>Alacak Tutarı</b>	<b>Pişmanlık Zammı Oranı</b>	<b>Pişmanlık Zammı Tutarı</b>	<b>Tahsili Gereken Alacak Aslı</b>	<b>Toplam TEFE/ÜFE Oranı</b>	<b>TEFE/ÜFE Tutarı</b>
26/11/2009-24/2/2011	1.200	% 27,05	324,60	1.200	% 12,90	154,80

### **Ödenecek Tutar**

Katma Değer Vergisi : 1.200,00 TL

<sup>187</sup> Ali Tuğlu, '6111 Sayılı Kanuna Göre Pişmanlıkla Ya Da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, (Nisan, 2011), s.23.

TEFE/ÜFE Tutarı (Pişmanlık Zammı Yerine)	:	154,80 TL
Damga Vergisi	:	19,90 TL
<b>TOPLAM</b>	:	<b>1.374,70 TL</b>
<b><u>Tahsilinden Vazgeçilen Alacaklar</u></b>		
Pişmanlık Zammı	:	324,60 TL
Özel Usulsüzlük Cezası	:	1.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>	:	<b>1.324,60 TL</b>

Yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan toplam 1.374,70 TL'nin Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmesi durumunda, toplam 1.324,60 TL tutarın tahsilinden vazgeçilecektir.<sup>188</sup>

## 2. Matrah Artırımı

6111 sayılı Kanununun 6. maddesinde gelir ve kurumlar vergisinde matrah artırımına yer verilmiştir. 7. maddesinde ise katma değer vergisinde matrah artırımına yer verilmiştir. Bu kanun maddeleri ayrı başlıklar altında aşağıda olduğu gibidir.

### *a. Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Matrah Artırımı*

6111 Sayılı Kanununun 6. maddesi aşağıda olduğu gibidir.

“Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, aşağıda yazılı yıllara ilişkin asgari nispetlerden az olmamak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 25 Şubat 2011 tarihinden itibaren 31 Mayıs 2011 tarihine kadar artırdıkları takdirde; artırımda buldukları yıllar için mükelleflerin kendileri hakkında yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ile bu yıllara ilişkin olarak daha sonra başkaca bir tarhiyat yapılmaz.

Matrah artırımına esas alınacak nispetler şunlardır;

- |                          |      |
|--------------------------|------|
| A) 2006 Takvim Yılı İçin | % 30 |
| B) 2007 Takvim Yılı İçin | % 25 |
| C) 2008 Takvim Yılı İçin | % 20 |
| D) 2009 Takvim Yılı İçin | % 15 |

Gelir vergisi mükelleflerinin; artırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak

<sup>188</sup> 12 Mart 2011 Tarihli 27872 Sayılı **Mükerrer Resmi Gazete**.



vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için aşağıdaki gibidir.

- A) 2006 Takvim yılı için en az 6.370 lira
- B) 2007 Takvim yılı için en az 6.880 lira
- C) 2008 Takvim yılı için en az 7.480 lira
- D) 2009 Takvim yılı için en az 8.150 lira olarak belirlenmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için ise en az tutarlar aşağıda olduğu gibidir.

- A) 2006 Takvim yılı için en az 9.950 lira
- B) 2007 Takvim yılı için en az 10.320 lira
- C) 2008 Takvim yılı için en az 11.220 lira
- D) 2009 Takvim yılı için en az 12.230 lira olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin; artırımında bulunmak istekleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde zarar beyan edilmiş veya mükelleflerce beyanname verilmemiş ise, vergilendirmeye esas alınacak matrahların en az tutarı şunlardır:

- A) 2006 Takvim yılı için en az 19.110 lira
- B) 2007 Takvim yılı için en az 20.650 lira
- C) 2008 Takvim yılı için en az 22.440 lira
- D) 2009 Takvim yılı için en az 24.460 lira olarak belirlenmiştir.”

Bu madde hükmüne göre artırılan matrahlar, % 20 oranında vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ve fon alınmaz. Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2. ve 3. maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları % 15 oranında vergilendirilir. İstisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle bu beyannameler üzerinden

ödenmesi gereken verginin bulunmaması halinde de bu hüküm uygulanır.<sup>189</sup>

***b. Katma Değer Vergisine İlişkin Matrah Artırımı***

6111 Sayılı Kanunun 7. maddesi aşağıda olduğu gibidir.<sup>190</sup>

“KDV mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dahil) beyannamelerindeki hesaplanan yıllık katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden

E) 2006 Takvim Yılı İçin	% 3
F) 2007 Takvim Yılı İçin	% 2.5
G) 2008 Takvim Yılı İçin	% 2
H) 2009 Takvim Yılı İçin	% 1.5

oranında hesaplanacak KDV’yi, 31 Mayıs 2011 tarihine kadar beyan etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz”.

---

<sup>189</sup> A. Özkan Buyruk, ‘6111 Sayılı Kanun’a göre Gelir Vergisi’nde Matrah ve Vergi Artırımı’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 356, (Nisan, 2011), s.97.

<sup>190</sup> 25 Şubat 2011 Tarihli 27857 Sayılı **Mükerrer Resmi Gazete**.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı kabahatini, iştirak suçlarını veya kaçakçılık suçlarını işleyen yükümlülerin kanuna aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmesiyle birlikte itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya iştirak ya da vergi ziyasına ilişkin cezalardan kurtulma olanağı veren bir müessesedir.

Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, yükümlüler pişmanlık ve ıslah müessesesine aşağıda yer alan nedenlerle başvurumaktadırlar.

- Vergi ziyasına ilişkin cezalardan kurtulmak,
- Kaçakçılık ve iştirak suçlarına ilişkin cezalardan kurtulmak,
- Yargı yoluna başvuru ile uzayacak uyuşmazlığı daha kısa sürede çözümlenektir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin nitelik olarak benzetildiği diğer uyuşmazlık çözüm araçları olan; vergi afları, cezalarda indirim, terkin ve uzlaşma ve bunların yanında TCK'da yer alan etkin pişmanlık, ön ödeme ve gönüllü vazgeçme müesseseleri bulunmaktadır. Bu müesseseler ile benzer yönleri olmasına karşın, farklı olan tarafları daha çok mevcut olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, yükümlüleri vergi ziyayı, kaçakçılık ve iştirak cezalarından kurtaran, hem VUK'da hüküm altına alınması, VUK'da yer alan vergiler ile ilgili geçerli olması hem de cezalar ile ilgili olması nedeniyle vergi ceza hukuku içinde yer alan bir müessesedir.

Yükümlüler beyannamelerini pişmanlık talebiyle verip, bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarını ihlal ederlerse, beyannamede yazılı olan, tarih ve tahakkuk eden vergi için kesilecek vergi ziyayı cezasının %50'si ile birinci derece iki kat usulsüzlük cezası karşılaştırılarak miktar itibarıyla en ağır olan ceza ile karşılaşırlar.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, hem kanunda yazılı şartları yerine getiren yükümlülere hem de vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlamaktadır. Vergi yükümlülerine sağlanan kolaylıkları şöyle sıralayabilir:

- Yükümlüler vergi ziyayı cezası, iştirak veya kaçakçılık cezasından kurtulur. Yalnızca ödeme süresi geçmiş olan verginin aslını ve buna bağlı olarak hesaplanan pişmanlık zammını öder.

- Yüklümlüler pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurarak uyuşmazlığı yargı aşamasına intikal ettirmeden idari aşamada çözümlenmiş olurlar. Buda yükümlüleri zaman ve kaynak kaybından kurtarır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi idaresine de bir takım kolaylıklar sağlar. Vergi idaresine sağladığı kolaylıklar da şunlardır:

- Vergi idaresi belki de hiç tahsil edemeyeceği alacağını yükümlünün kendi haber vermesiyle kanunda yazılı süre içinde tahsil edebilmektedir.

- Yüklümlü, idareye kendisi bildirdiği için, vergi idaresi vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk gerekmeksizin nitelikli personelinin gereksiz emek sarfiyatından ve maliyetinden kurtulmaktadır.

- Uyuşmazlık yargı aşamasına intikal etmeden idari aşamada çözümlendiği için de idare zaman ve kaynak kaybından kurtulmaktadır.

1950 yılından bu yana Türk Vergi Hukuku içinde yer alan, iyi niyetli yükümlüye ve vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlayan pişmanlık ve ıslah müessesesinin aksak yönleri de bulunmaktadır. Bunun yanında, pişmanlık ve ıslah müessesesinin etkinliği, 1974 yılından bu yana çıkarılan çeşitli af kanunları ve özellik arz eden durumlar açısından değerlendirildiğinde, müessesenin daha etkin hale gelmesi ve aksaklıklarının giderilmesi için bazı yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği düşüncesindeyiz. Bu düzenlemelerin şu hususları kapsamaması gerekir.

1). VUK'da (m.371/son cümle) yer alan *“Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz”* hükmü 2365 sayılı Kanunun 90.maddesiyle getirilmiştir.

4751 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin Kanunla Emlak Vergisinde beyan esasından bildirim esasına geçilmiştir.

VUK'nın pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmenin ilk şartı olan, pişmanlıktan yararlanılacak verginin beyana dayanan vergilerden olmasıdır. Emlak vergisi de daha önce beyana dayanan bir vergi olduğundan, kanun koyucunun pişmanlıktan yararlanılamayacağına ilişkin koyduğu hükümle emlak vergisi pişmanlık kapsamından çıkarılmıştır. Ancak emlak vergisinde beyan esası yerine bildirim esası getirildiğine göre, artık VUK'da yer alan *“Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz”* hükmüne gerek bulunmamaktadır. Bu hüküm olmadan da, beyana dayanan bir vergi

olmadığı için, emlak vergisi açısından pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacaktır. Dolayısıyla, gereksiz bir ifade olarak VUK'da (m.371) yer alan “*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz*” hükmünün kaldırılmasının kanun tekniği açısından yerinde olduğu düşüncesindeyiz.

2) Pişmanlık ve ıslah müessesine başvuran yükümlülerle ilgili gelir idaresinde kaç kez başvurduklarına dair herhangi bir istatistik bulunmamaktadır. Yani yükümlü, kanunda yazılı şartları yerine getirdiği takdirde pişmanlık ve ıslah müessesesinden sınırsız olarak yararlanabilmektedir. Bu durum, pişmanlık ve ıslah müessesesinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır. Çünkü pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı; gerçekten pişman olup hatasını telafi etmek isteyen dürüst yükümlüye bir takım kolaylıklar sağlamaktır. Fakat yükümlülerin pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurmayı alışkanlık haline getirmeleri, iyiniyetli olmalarının değil müesseseyi kötüye kullandıklarının bir göstergesidir. Bu durumun önlenmesi ve müessesenin daha etkin hale getirilmesi için, Gelir İdaresinde pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuran yükümlülerle ilgili istatistik yapılmalı ve birden fazla başvuran yükümlülere, kesilen usulsüzlük cezası arttırılmak suretiyle uygulanmalıdır. Bunun yanında, pişmanlık zammının arttırılması ya da cezalarla ilgili hafifletici uygulamalara gidilebilir. Diğer bir ifadeyle pişmanlıktan yararlanmanın tekerrürü halinde 371. madde ile sağlanan avantajlar azaltılarak uygulanabilir.

3) VUK'nın 371. maddesinde vergi ziyayı ve iştirak suçlarının pişmanlık kapsamına gireceği açıkça hükmolunmuştur. Yine VUK'nın 359. maddesinde kaçakçılık suçlarında pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makama bildirenlere kaçakçılık cezalarının uygulanmayacağı açıkça hükmolunmuştur. Ancak usulsüzlük cezalarının pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda, VUK'da açık bir hüküm bulunmaması uygulamada tereddütlere ve vergi idaresi ile yükümlüler arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Maliye Bakanlığı Genel Tebliği ve özgelcerinde usulsüzlük cezalarının pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı belirtildiğinden vergi idaresi de bu yönde işlem yapmaktadır. Bu konudaki tereddütlerin giderilmesi için VUK'a usulsüzlük cezalarının pişmanlık kapsamına girip girmeyeceği ile ilgili açık bir hüküm konmalıdır.

4) VUK'nın 371. maddesinde, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak, beyanname verme veya eksik ya da yanlış yapılan beyanların düzeltilmesi, verginin aslının ve bununla birlikte ödeme süresi geçmiş olan vergilere uygulanan

pişmanlık zammının ödeme süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. Kanunda yer alan bu yasal sürenin, diğer idari çözüm yollarından cezalarda indirim ve uzlaşmada olduğu gibi 30 güne çıkarılması hem yükümlülerin lehine olacak, hem de pişmanlık ve ıslah müessesesinin daha cazip ve etkin hale getirilebilir.

5) Pişmanlık zammı oranı uygulamasında gecikme zammı oranı yerine tüketici fiyat endeksinin esas alınması, ekonomik hayata ve piyasa faiz oranlarına daha uygun olacaktır. Bu durum pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı olumlu etkileyeceğinden, vergi idaresinin yetersizliği başta olmak üzere teknik nedenlerle denetlenemeyen ya da tespit edilemeyen vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması açısından yararlı olacaktır.

6) Pişmanlık ve ıslah yükümlülerin, vergi ziyayı, iştirak ve kaçakçılık fiillerine ilişkin cezaları almamalarını sağlayan bir müessesedir. Bunun yanında, 1974 yılından bu yana sık sık çıkarılan çeşitli af kanunlarının içinde pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmesi, müesseseden yararlanan yükümlülerin sayısını arttırdığı için doğal olarak müessesenin de etkinliğini artırmış olacaktır. Fakat müessesenin etkinliğinin artması ve yükümlülere sağladığı kolaylıkların yanında, af kanunlarının içinde pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmesi dürüst yükümlülerin yani vergi ödevlerini zamanında yerine getiren yükümlülülerin aleyhine bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, vergiye ilişkin af kanunlarının, pişmanlık ve ıslah müessesesini de kapsamaması, vergi affi ile zedelenen *vergilemede adalet ilkesinin* daha da zedelenmesine neden olacaktır. Bu itibarla, pişmanlık ve ıslah müessesesinin af kanunları kapsamına alınmamasının daha uygun olacağı düşüncesindeyiz.

7) Pişmanlık ve ıslah müessesesinde özellik arz eden durumlar kapsamında olan vergi idaresinin bankalardan aldığı olumsuz bilgiler sonucunda yükümlülerin müesseseden yararlandırılmamaları müessesenin etkinliği açısından değerlendirildiği zaman, müessesenin etkinliğinin azalmasına neden olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, vergi idaresinin bankalardan aldığı bilgiler, ihbar niteliğinde değil yasal zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Bundan dolayı, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanan yükümlülerin sayısının ve müessesenin etkinliğinin artırılması için bankalardan alınan bilgilerin yükümlülerin müesseseden yararlanmasını olumsuz etkilememesi gerekir. Uygulamanın da bu yönde yapılması gerektiği görüşündeyiz.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde özellik arz eden durumlardan bir diğeri olan ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi yani yükümlülerin dava açma hakkını kanuni süresi geçtikten sonra verdikleri pişmanlık beyannamesinde saklı tutması; müesseseye başvuran yükümlü sayısını artıracığı için etkinliğini de artırmış olacaktır. Fakat ihtirazi kayıt ile beyanname verilmesi pişmanlık ve ıslah müessesesinin düzenleniş amacına aykırı olduğu için uygulamada da olduğu gibi ihtirazi kayıtla beyanname verilecek ise beyannamelerin kanuni süresinde verilmesinin daha uygun olacağı görüşündeyiz.

Bunlara ilave olarak, bir diğer özellik arz eden durum olan yükümlülerin verilen beyannamelerinde zarar beyanı, mahsup ve indirim gibi nedenlerle ödenecek vergi borcunun çıkmaması veya matrah bulunmaması halinde; pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlandırılmaları müessesenin etkinliğini artırmış olacaktır. Bu durumda, yükümlülerin pişmanlık taleplerinin kabul edilmesi ve 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilmesiyle yenitilmesi, uygulamanın da bu yönde yapılması gerektiği görüşündeyiz.

## KAYNAKLAR

- AK Ahmet, ÇOMAKLI Ertan Şafak, **Suç ve Kabahatler**, 1.B., Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum, 2013.
- AK Ahmet, ‘**Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri**’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1999
- AKARSLAN Mehmet, ‘Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, (Eylül 2005), ss.60-70
- AKBULUT Ali Rıza, ‘Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerin 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun Matrah Artırımı Hükümlerinden Yararlanılan Yıllara İlişkin Zarar Mahsubu’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 267, (Kasım 2003), ss.90-94
- AKKÖY İhsan, ‘2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Kanun ile İlgili Bazı Sorunlar’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 27, (Kasım 1983), s.3-9.
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 1.B., Filiz Kitapevi, İstanbul,1990.
- ALTUNDEMİR Mehmet, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Etkinliği**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), Bursa, 1998.
- ASLAN Erdoğan, ‘Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:302, (Ekim 2006), ss.8-16.
- ASLAN Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, 1.B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2008.
- AVŞAROĞLU Güliz Lerzan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün Türkiye- AB Ülkelerinde Karşılaştırmalı Analizi**, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2004.
- AYGÜN Recep, ‘Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, (Mayıs, 2012), ss.88-92.
- BAHAR Cevdet Okan, ‘Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:255, (Kasım, 2002), ss. 161-165.



- BALO Solmaz Yusuf, ÇETİNTÜRK Ekrem, ‘Amerika Birleşik Devletleri Ceza Hukuku Uygulamasında Savcı-Sanık Pazarlığı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği’, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2013, ss.1243-1292.
- BARINIR İsmail, ‘Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:237, (Eylül, 2012), ss. 115-119.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 31.B., Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- BİNİŞ Mine, **Vergi Hataları ve Sonuçları**, 1.B., Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- BUDAK Yılmaz, ‘Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı(mı) dır’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:304, (Aralık, 2012), ss.15-20.
- BUYRUK A. Özkan, ‘6111 Sayılı Kanun’a göre Gelir Vergisi’nde Matrah ve Vergi Artırımı’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 356, (Nisan 2011), ss.96-102.
- CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 1.B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.
- DEĞİRMENDERELİ Ali, ‘Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi’, **Kamu Maliyesinde Denetim, Sempozyum Bildirileri**, (Mayıs 2014), ss.25-42.
- DERSİNLİOĞLU Taner Zeki, ‘Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:124, (Ocak, 2010), ss.103-110.
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan, ‘Pişmanlık ve İslah Müessesesi- Mücbir Sebep Kavram İlişkisi’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:124, (Nisan 2003), ss.55-65.
- DÖNMEZ Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 1990.
- DÖNMEZ Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, 1.B., Eskişehir, 1992.
- DÖNMEZ Recai, ‘Pişmanlık ve İslah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:157, (Eylül, 1994), ss.75-79.
- EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, ÇELİKKAYA Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.B, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- ERDEM Tahir, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, 1.B., Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- EROL Ahmet, ‘Nitelikli Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Uygulanabilir Mi?’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, (Ocak, 2010), ss.15-19.
- EROL Ahmet, ‘Pişmanlık ve İslah-I’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:236, (Ağustos, 2012), ss. 22-25.

- EROL Ahmet, 'Pişmanlık ve Islah-II', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:237, (Ağustos, 2012), ss.31-34.
- EROL Ahmet, 'Pişmanlık ve Islah-IV', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:240, (Aralık 2012), ss.21-22.
- FAHRAN Ferhat, 'Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağına Değerlendirilmesi', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:241, (Ocak 2013), ss.112-118.
- GERÇEK Adnan, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi', **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı: 3, 2005, ss. 157-193.
- GERÇEK Adnan, 'Vergi İnceleme Elemanlarının Kişisel Kusurundan Sorumluluğu ve Rücu Sorunu', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:222, (Haziran 2011), ss.75-80.
- GİRAY Filiz, **Maliye Tarihi**, 5.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.
- GÜLER ADIGÜZEL Fatih, ÖZYURT Murat, 'İhtirazi Kayıtlı Pişmanlıkla Beyanname Verilebilir mi?', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 258, (Haziran 2014), s.90.
- GÜNDÜZ Necmettin, 'Nezdinde Vergi İncelemesi Başlatılacak Mükellef Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Faydalanabilir mi?', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:255, (Mart 2014), ss.15-27.
- GÖNEN Ceyhan, 'Elektronik Beyanname, Pişmanlık, Tecil Edilen KDV ve Ay Kesri', **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, (Şubat 2009), s.45-57.
- GÖZLER Kemal, **Hukukun Temel Kavramları**, 8.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- HARMANDAR Volkan, '3787 Sayılı Yasanın, 30 Nisan 1992 Tarihinden Sonra Uygulanabilecek Hükümleri Nelerdir?', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 129, (Mayıs 1992), ss.53-58.
- IŞIK İsmail, TOPAÇ Selimhan, 'Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:300, (Ağustos, 2006), ss.70-78.
- KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 1.B., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987.
- KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2.B, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi, KAZANCI Faruk, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, 1.B, Vergi Hukuku Yayınları-I, Ankara, 1972.
- KAVAK Ahmet, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İSMMMO Yayınları, Yayın no: 72, İstanbul, 2007.

- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 16.B., Siyasal Kitapevi, Ankara, 2004.
- KIRBAŞ Sadık, ‘Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 232, (Nisan, 2012), ss.13-16.
- KIZILOT Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, 1.B., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 15.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009 .
- KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, **Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek Ya Da Kullanmak**, 1.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2009.
- KIZILOT Şükrü, TAŞ Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.B., Gazi Kitapevi, Ankara, 2013.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, 3.B., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KİREÇCİ Yalçın, **Heyecanla Yüzleşmek**, 1.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- KİTTİŞ Nahit, ‘2801 Sayılı Kanun Sona Eerken’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:24, (Ağustos 1983), ss.48-56.
- KOCAHANOĞLU Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.B., Yaylacık Yayınları, İstanbul, 1983.
- MUTLU Faruk, **Vergi Yönetimi Kavramı, Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu**, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 1998.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 21.B., Turhan Kitapevi, Ankara, 2012.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 3.B., Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ÖZTÜRK Nevzat ,’4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 31 Mart 2003 Tarihinden Sonra Uygulanacak Hükümleri’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:260, (Nisan, 2003), ss.156-168.
- PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, 1.B., Derya Kitapevi, Trabzon, 2002.
- ŞAHİN Kadir, ‘Pişmanlık ve İslah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler, Özellikli Durumlar ve Yapılacak İşlemler’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:106, (Temmuz, 2008), ss.65-70.
- SCHALTEGGER Christoph A., ‘Tax Amnesties and Political Participation’, **Tax Compliance and Tax Morale**, (Ed: Benno Torgler), Cheltenham, 2007.

- SEVİĞ Veysi, ‘Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 120, (Aralık, 2002), ss.55-67.
- SONG Young-dahi, YARBROUGH Tinsley E. , “Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey”, **Public Administration Review**, Vol:38, No:5, (September-October, 1978), p.442.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5.B, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 7.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku**, 4.B., Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.
- TAŞKIN Yasemin, ‘Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:250, (Ekim, 2013), ss.123-127.
- TUĞLU Ali, ‘6111 Sayılı Kanuna Göre Pişmanlıkla Ya Da Kendiliğinden Yapılan Beyanlar’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, (Nisan, 2011), ss.20-24.
- TUNCER Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, 1.B., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TÜNEL Tamer, ‘İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelerde Pişmanlık Uygulaması ve Gecikme Faizi Yönünden Değerlendirilmesi’, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:133, (Ekim, 2010), ss.98-104
- ÜNAL Noyan Alper, ‘Pişmanlık Müessesesi ve Rusya Federasyonu Vergi Sistemindeki Uygulaması’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:212, (Ağustos, 2010), ss.35-45.
- YAŞİN Mehmet, ‘Vergi Ziyasına Sebepiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, (Şubat, 2010), ss.15-27.
- YAYLA İlyas Emre, ‘Kesinleşmiş Kamu Alacaklarının 6111 Sayılı Kanuna Göre Yeniden Yapılandırılması’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:356, (Nisan, 2011), ss.162-172.
- YİNANÇ Tacettin, ‘2801 Sayılı Özel Uzlaşma Kanunu ve 25 Ağustos 1983 Tarihinin Önemi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:23, (Temmuz, 1983), ss.53-55.
- YERLİKAYA KÜRŞAT G., **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan ve Yargı Yolu**, 1.b, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.
- YILDIRIM Zübeyr, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 1.B., Adalet Yayınları, Ankara, 2013.
- YILDIZ Murat A., **Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torban Kanundan Çıkan Mali Af**, 1.B., Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 2011.

YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, 2.B., Bursa, 2013.

ZALOĞLU Nurullah, ‘Tahsilatın Hızlandırılması Hakkındaki Kanun Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler ve Yeni Durum’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:6, (Şubat, 1992), ss.79-85.

**Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Cilt No: 3, Ankara, 1988.

13.6.1989 Tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren **3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

29.07.1998 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanarak 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.**

26.04.2004 Tarihinde Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe giren **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.**

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

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

31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren **Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**

3.07.2005 Tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren **5398 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.**

Dn. 3.D.’nin, 06.05.1998 tarih ve E.1997/2273, K. 1998/1603 sayılı **Kararı.**

Dn. 7.D.’nin, 25.11.1998 tarih ve E.1997/4224, K. 1998/4172 sayılı **Kararı.**

Dn. 11.D.’nin, 02.03.1999 tarih ve E.1997/4417, K. 1999/4172 sayılı **Kararı.**

Dn. 3.D.’nin, 14.12.2004 tarih ve E. 2004/1339, K. 2004/3158 sayılı **Kararı**

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi**, 2014.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi**, 2008.

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

Maliye Bakanlığının 12.03.2011 Tarihli 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı **Genel Tebliğ**.

Maliye Bakanlığının 03.07.1997 tarihli B.07.0.GEL.0.50/5029-98/27681 Sayılı **Özelgesi**.

Maliye Bakanlığının 17.10.2000 tarihli B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 Sayılı **Özelgesi**.

Maliye Bakanlığının 08.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.028/2864-124-3155/32114 sayılı **Özelgesi**.

Maliye Bakanlığının 13/05/2005 tarihli B.07.0GEL.0.30/3025-353-261/19855 Sayılı **Özelgesi**

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538a12591fb3d2.99607046](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538a12591fb3d2.99607046)

<http://www.cra-arc.gc.ca/voluntarydisclosures/#q11>

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538d9a322db7e1.93002049](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.538d9a322db7e1.93002049)

15 Haziran 1949 tarihli 7233 sayılı **Resmi Gazete**

8 Temmuz 1953 tarihli 8542 sayılı **Resmi Gazete**

12 Ocak 1961 tarihli 10705 sayılı **Resmi Gazete**

18 Mayıs 1974 tarihli 14890 sayılı 1. **Mükerrer Resmi Gazete**

31 Aralık 1980 tarihli 17207 sayılı **Resmi Gazete**

22 Mart 1981 tarihli 17287 sayılı **Resmi Gazete**

24 Şubat 1983 tarihli 17969 sayılı **Resmi Gazete**

31 Aralık 1985 tarihli 18955 sayılı **Resmi Gazete**

3 Nisan 1992 tarihli 21191 sayılı **Resmi Gazete**

27 Şubat 2003 tarihli 25033 sayılı **Resmi Gazete**

8 Şubat 2008 tarihli 26781 Sayılı **Resmi Gazete**

<b>ÖZGEÇMİŞ</b>			
<b>Adı, Soyadı</b>	Şebnem		Ekeryılmaz
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	Bursa		1990
<b>Bildiği Yabancı Diller</b>	İngilizce		<b>Orta Seviye</b>
<b>ve Düzeyi</b>	KPDS		<b>58</b>
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	2004	2008	Özel Rafet Kahraman Lisesi
<b>Lisans</b>	2008	2011	Uludağ Üniversitesi
<b>Yüksek Lisans</b>	2011	2014	Uludağ Üniversitesi
<b>Çalıştığı Kurum</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
<b>1.</b>	2013	Devam Ediyor	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar</b>			
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>			
<b>Yayımlar:</b>			
<b>Diğer:</b>			
<b>İletişim (e-posta):</b>	sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr		
		<b>Tarih</b> <b>İmza</b> <b>Adı Soyadı</b>	