



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN PİŞMANLIK VE ISLAH
MÜESSESESİNİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Hazırlayan

Ayşenur YÜCEL

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN

TOKAT-2019

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum " Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Değerlendirilmesi" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

25.09.2019

Ayşenur YÜCEL



**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ VE VERGİYE GÖNÜLLÜ
UYUM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 26 / 08 / 2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Yusuf TEMÜR

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Yunus Emre BİROL

İmzası

.....
.....
.....

Bu tez, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 15.08.2019 tarih ve 49-23 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Prof. Dr. İlhan EROĞLU
Enstitü Müdürü:Enstitü Müdürü....



TEŐEKKÜR

Yüksek lisans ve özellikle tez sürecim boyunca, kıymetli bilgileri ve tecrübeleriyle beni yönlendirerek; mezuniyetime katkı sağlayan değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Beni bugünlere getiren, maddi manevi destek veren, daima yanımda hissettiğim sevgili babam Şevket YÜCEL'e, sevgili annem Sevgi YÜCEL'e, tez hazırlama sürecimde kişisel yetenekleriyle bana yardımcı olan, bu süreçte bana büyük katkı sağlayan sevgili kardeşim Yusufcan YÜCEL'e, varlığıyla her zaman destekçim olan eşim Serdar HAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ÖZET

Vergi devletlerin egemenlik erkinin nihai bir sonucudur. Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir rol oynayan vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki yeri yadsınamaz. Dolayısıyla devletler politikaları gereği mükellefler üzerinde fazla baskı oluşturmadan vergi gelirleri artırma hedefi güder. Bu noktada mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak büyük önem taşır.

Vergiye gönüllü uyumu, bireylerin kendi ceplerinden devlete bir borç olarak gördükleri miktarı, devletin yürüttüğü faaliyetlerin memnuniyetle doğru orantılı bir biçimde, ‘kamu harcamalarına katılma bedeli’ olarak sunması şeklinde özetleyebiliriz. Dolayısıyla ulus devletlerin, vergicilikte cebirlik unsurunu yalnızca istisnai durumlarda başvurulması gereken bir yol olarak görmeleri gerekmektedir.

Vergilendirme, ekonomik olaylarla iç içe olan bir olgudur. İzlenen ekonomik programın kaynak ihtiyacına göre vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, vergi sisteminin yapısını olumsuz etkilemekte ve vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Temelde, devlet tarafından elde edilen kaynağın nereye aktarıldığı konusunda oluşan belirsizlikle yürütülen vergilendirme işlemi, mükellef odağında da belirsizlik yaratabilmektedir. Öyleyse, birey devlet ilişkisinde yeterli bilgi akışını gerçekleştirebilecek ve vergiye gönüllü uyumu sağlayacak faktörler önem taşımaktadır. Bu amaçla çalışmada, gönüllü vergi uyumunun tanımı, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının nedenleri ve etkileri genel bir bakış açısıyla açıklanmaktadır.

Vergiye gönüllü uyum, mükellef odağında verimli ve nitelikli kamu hizmetinin bir karşılığı olarak, vergi ödenmesi gerekliliğinin farkında olunmasını ifade etmektedir. Birey ve devlet arasındaki bu ilişkinin bozulması durumunda, vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına ilişkin olarak Türk Vergi Sisteminde birtakım müessesesinin varlığından söz edilmiştir. Bunlara örnek cezalarda indirim, uzlaşma, terkin ve pişmanlık ve ıslahtır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarını sağlamaya yönelik oluşturulmuş önemli bir mekanizmadır. Bu noktada yükümlüler işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan ötürü pişmanlık duymaları halinde belli şartlar altında suçluluktan kurtulabilirler. Bu müessese vergiye gönüllü uyumu arttıran bir özelliğe sahip olması nedeniyle dikkat çekicidir. Ancak vergi yükümlülüğünü zamanında yerine getiren mükellefler için eleştirilen bir özelliğe sahip olduğu da belirtilmelidir. Bu çerçevede çalışmada pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisine değinilerek avantaj ve dezavantajları incelenerek daha iyi bir müessesenin tesisi için birtakım önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Pişmanlık ve Islah, Vergiye Gönüllü Uyum, Vergi, Vergi Usul Kanunu

**EVALUATION OF REMORSE AND CORRECTIONAL
INSTITUTION IN TURKISH TAX LAW IN TERMS OF
VOLUNTARY COMPLIANCE WITH TAX
ABSTRACT**

The tax is the ultimate consequence of the sovereignty of the states. The place of taxes, which play an important role in financing public spending, within total public revenues is undeniable. Therefore, the states aim to increase tax revenues without putting too much pressure on taxpayers in accordance with their policies. At this point it is of great importance to ensure that taxpayers' comply with the tax.

We can summarize voluntary compliance with the tax, the amount that individuals see as a debt from their own pockets to the state, as a 'price to participate in public expenditures', in a manner that is directly proportional to the activities carried out by the state. Therefore, nation states are required to consider the element of algebra in taxation as a way to be applied only in exceptional circumstances.

Taxation is a phenomenon intertwined with economic events. Changes to tax legislation according to the source requirement of the monitored economic program negatively affect the structure of the tax system and reduce voluntary compliance with the tax. Basically, the taxation process, which is carried out with uncertainty about where the resources obtained by the state are transferred, can also create uncertainty in the taxpayer's focus. In this case, factors are important in the relationship between the individual and the state, which will enable adequate flow of information and ensure voluntary compliance with the tax. For this purpose, in this study; the definition of voluntary tax compliance, the reasons and effects of taxpayers' attitudes and behaviors towards tax are explained from a general point of view.

Voluntary compliance with the tax means that the taxpayer is aware of the need to pay taxes as a provision for efficient and qualified public service. In the event of a breakdown of this relationship between the individual and the state, tax mismatch arises.

The existence of a team institution in the Turkish tax system has been mentioned in relation to the provision of voluntary compliance with the tax. Examples of these are reductions in penalties, reconciliation, erasure and remorse and reclamation.

Remorse and Correctional Institution is an important mechanism created to ensure the voluntary compliance of taxpayers with the tax. At this point, obliged parties may be relieved of guilt under certain circumstances if they have committed and regret the crimes resulting from the loss of tax. This establishment is notable for having a feature that increases voluntary compliance with the tax. However, it should be noted that it has a characteristic that is criticized for the taxpayers who fulfill their tax obligations on time.

In this context, the effect of regret and correctional system on voluntary compliance will be discussed in the study and some advantages and disadvantages will be examined and some suggestions will be made for the establishment of a better institution.

Key Words: Remorse and Reclamation, Voluntary Compliance With Tax, Tax, Tax Procedural Law

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası.....	i
İthaf	ii
Özet	iii
Abstract	v
İçindekiler	vii
Kısaltmalar	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI ve VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	3
1.1.Vergi ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramları	3
1.2.Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri ve Tarafları.....	4
1.2.1.Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı	5
1.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçisi.....	6
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları	8
1.3.1. Vergi Uyuşmazlığının İdari Çözüm Yolları.....	8
1.3.1.1.Pişmanlık ve Islah Müessesesi	10
1.3.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Müessesesi	10
1.3.1.2.1. Hesap Hataları.....	11
1.3.1.2.2.Vergilendirme Hataları.....	11
1.3.1.2.3. Vergi Hatasının Düzeltilmesi.....	12
1.3.1.3. Uzlaşma Müessesesi	13
1.3.1.3.1. Genel Bilgi	13
1.3.1.3.2. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi	14
1.3.1.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	15
1.3.1.3.4. Genel Uzlaşma (Tarhiyat Sonrası Uzlaşma).....	19
1.3.1.3.5. Uzlaşma ile Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Karşılaştırılması.....	20
1.3.1.4. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi	21
1.3.1.4.1. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesine İlişkin Yasal Mevzuat.....	21
1.3.1.4.2. Vergi Cezalarında İndirim ile Pişmanlık Müessesesinin Karşılaştırılması.....	23

BÖLÜM 2: PİŞMANLIK VE ISLAH	24
2.1. Pişmanlık ve Islah Kavramları	24
2.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Hukuki Niteliği.....	25
2.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Tarihsel Gelişimi	25
2.4. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Amaçları	30
2.4.1. Ekonomik Amaçlar	31
2.4.2. Hukuki Amaçlar	31
2.4.3. Diğer Amaçlar	32
2.5. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı.....	32
2.5.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi Kapsamına Giren Vergiler	32
2.5.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesi Kapsamına Giren Kabahat ve Suçlar.....	36
2.5.2.1. Kabahat Olarak Kapsamı	36
2.5.2.2. Suç Olarak Kapsamı	37
2.6. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanma Koşulları	39
2.7. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ile İlgili Özellik Arz Eden Hususlar	53
2.7.1. Pişmanlık Talep Eden Mükellefin Ölmesi	53
2.7.2. Zirai Kazançlarda Pişmanlık ve Islah Müessesesi	54
2.7.3. Pişmanlık Talep Dilekçesinin Dava Edilebilirliği Hususu (İhtirazı Kayıtlı Pişmanlık Dilekçesi Verme)	56
2.7.4. Pişmanlık Talebiyle Verilen Beynamede Çeşitli Nedenlerle Ödenecek Verginin Oluşmaması	58
2.7.5. Mücbir Sebep ve Zor Durum Halinde Pişmanlık.....	62
2.7.6. Mükellefe Beyana Çağrı Mektubu Gönderilmesi Durumunda Pişmanlık ve Islah	65
2.7.7. Haksız Yere Vergi İadesi Alınması Durumunda Pişmanlık ve Islah Hükümleri	66
2.7.8. Kira Gelirlerinin Pişmanlıkla Beyanı	68
2.7.9. Elektronik Ortamda Verilen Pişmanlık Beyannamesinin Durumu	68
2.7.10. Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenen Raporların Pişmanlık Hükümlerine Etkisi	70

BÖLÜM 3: VERGIYE GÖNÜLLÜ UYUM İLE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ	72
3.1. Vergiye Gönüllü Uyum Hakkındaki Görüşler	72
3.2. Türkiye’de ve Dünyada Vergiye Gönüllü Uyum Programının İşleyişi	78
3.2.1. Vergiye Gönüllü Uyum Hususunda Yaşanan Güçlükler.....	79
3.2.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Avantaj ve Dezavantaj	80
3.2.3. Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Önemli Aşamaları	83
3.2.3.1. Uyum Getirilerinin Değerlendirilmesi	84
3.2.3.2. İçeriğin İşletilmesini Anlama	85
3.2.3.3. Riskleri Tespit Etme.....	87
3.2.3.4. Davranış Stratejilerini Belirleme.....	89
3.2.3.5. Sürecin Dokümantasyonu	91
3.2.3.6. Performansı İzleme ve Sonuçlarını Değerlendirme	92
3.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ile Vergiye Gönüllü Uyum Arasındaki İlişki ...	95
3.3.1 Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Avantaj ve Dezavantajları	98
3.3.2 Pişmanlık ve Islah Müessesesine Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Getirilen Eleştiriler ve Öneriler.....	101
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME	104
KAYNAKÇA	106
ÖZGEÇMİŞ	113

KISALTMALAR LİSTESİ

- VUK:** Vergi Usul Kanunu
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- TCK:** Türk Ceza Kanunu
- AATUHK:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- GVK:** Gelir Vergisi Kanunu
- İYUK:** İdari Yargılama Usulü Kanunu
- GİB:** Gelir İdaresi Başkanlığı
- VEDOP:** Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
- PIS:** Pişmanlık Talepli
- KSS:** Kanuni Süresinden Sonra
- YMM:** Yeminli Mali Müşavir
- BMVDB:** Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
- ATO:** Avustralya Vergi Dairesi
- OECD:** Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
- TUİK:** Türkiye İstatistik Kurumu
- YÖK:** Yüksek Öğretim Kurumu
- VİMER:** Vergi Dairesi İletişim Merkezi
- AB:** Avrupa Birliği
- DATAP:** Dava Takip Projesi
- TAKKOM:** Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi
- KEÖS:** Kamu Elektronik Ödeme Sistemi
- YBS:** Yönetim Bilgi Sistemi
- KDVİRA:** Katma Değer Vergisi Risk Analiz Sistemi

MERAK: Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli

SARP: Sahte Belge Risk Analiz Sistemi

VEGAS: Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi

BİS: Bandroll rn İzleme Sistemi

FAD: Mali İşler Bölümü

RA-GAP: Gelir İdaresi Uyum Boşlukları

RA-FIT: Mali Bilgi Aracı

TADAT: Vergi İdaresi Teşhis Değerlendirme Aracı

IMF: Uluslararası Para Fonu

WB: Dünya Bankası

GİRİŞ

Vergi devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için egemenlik gücünü kullanarak özel veya tüzel kişiliğe sahip mükelleflerin her türlü ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri üzerinden karşılıksız olarak aldığı bir paydır. Ancak, bazı mükellefler elde ettikleri bu gelirleri üzerinden devlete hiç vergi vermemek veya daha az vergi vermek için gelirlerinin bir bölümünü ya da tamamını kayıtdışına çıkarma eğilimindedirler. Mükelleflerin çeşitli nedenlerle bu gelirlerinden devlete pay vermek istememesini mükellef, vergi kanunlarına aykırı davranarak yapabileceği gibi vergi kanunlarından kaynaklanan boşluklardan yararlanarak da kayıt dışına çıkabilir.

Devlet vergi mükelleflerinin kayıt dışına çıkarak vergi kaybına neden olmasının önüne geçmek için ya birinci yöntem olarak güç kullanıp vergi denetimleri ile bunu engellemeye çalışsın ya da ikinci yöntem olarak mükelleflerin gönüllü vergi vermesini sağlayacak mekanizmalar aracılığıyla sağlayacaktır. Devletin güç kullanarak vergi denetimleri ile bunu sağlamaya çalışması maliyetli bir yöntem olduğu gibi bütün mükellefleri denetlemek de mümkün değildir. Bu sebeple devlet daha az maliyetli olan ikinci yöntemi yani mükelleflerin gönüllü olarak vergi vermesini sağlayacak mekanizmaları seçmek durumundadır.

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergi beyannamelerinin verildiği zamanlarda yürürlükte bulunan vergi kanunları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun bir şekilde yükümlülüklerini severek ve isteyerek yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu, ahlaki faktörler, vergi bilinci, diğer mükelleflerin davranışları, devlete güven, devletin vergiyi kullanma biçimi hakkındaki düşünce, vergi yükü ve vergi oranları, vergi denetiminin yaygınlığı, vergi sisteminin karmaşık yapısı, vergi cezalarının caydırıcı olması, vergi affı, vergilemede adalet algılaması, vergi idaresinin mükellefe karşı tutumu ve demografik faktörler etkilemektedir.

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerden birinin devlete olan güven düzeyi olduğu kabul edilmektedir. Devletin mükelleflere eşit şekilde davranmaması, toplanan vergilerin yerinde ve verimli alanlara harcanmaması, yolsuzluk haberlerinin yaygınlaşması toplumda devlete olan güvenin azalmasına neden olabilir. Devlete güven duymayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenebilir. Ayrıca toplumda vergisel yükümlülükleri yerine getirmeme davranışı yaygın ve vergisel yükümlülüklerini

yerine getirmeyenler ceza almıyorsa bu durum vergilerini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de vergi ödemeye ilgili olumsuz düşüncelere kapılmasına neden olabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergi uyumsuzluğu kavramı üzerinde durulacak olup vergi uyumsuzluğunun sebepleri sıralanarak, uyumsuzluğun taraflarına ve uyumsuzluğun çözüm yollarına değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; pişmanlık ve ıslah kavramları açıklanarak, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile nelerin amaçlandığı, kapsamı ve yararlanma koşulları hakkında bilgi verilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; vergiye gönüllü uyum kavramı ele alınarak pişmanlık ve ıslah müessesesi ile arasındaki ilişki ortaya konacak olup bu konudaki eleştiriler ve önerilere yer verilerek vergiye gönüllü uyum konusundaki avantajlar ve dezavantajlar sıralanacaktır.

Sonuç kısmında; pişmanlık ve ıslah müessesesinin daha iyi işleyebilmesi adına değerlendirmeler ve önerilerde bulunulacaktır.

BÖLÜM

1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI ve VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1.VERGİ VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMLARI

Klasik devlet anlayışının değişime uğraması, sosyal devlet anlayışı ile kamu ekonomisinin sınır ve görevlerinin genişlemesi, verimli ve yüksek hasılat yaratan kamu kaynaklarının önemini arttırmıştır. Bu kaynaklardan en önemlisi vergidir. Bireyler, topluluklar halinde örgütlenmeye başladıklarından bu yana, kolektif nitelikteki ihtiyaçları karşılamak üzere toplum üyelerini vergiler yoluyla yükümlü kılma yöntemlerini aramışlardır (Turhan,1993;23). Verginin önemi devlet olma olgusundan ileri gelir. Çünkü devlet kişiler aracılığıyla yönetilse de neticede soyut bir organdır. Devletlerin amaçları doğrultusunda kamu hizmetlerini sunabilmesi için, gelire ihtiyaçları vardır. Vergide bu gelir kalemlerinden en önemlisini teşkil etmektedir.

Vergi; ekonomik ve sosyal amaçları sağlayan kamunun, finansman ihtiyacını gidermek amacı ile kanuna dayanarak ödenen mükellefiyet anlamını taşımaktadır (Oktar,2014;33). Bu minvalde vergi, devlet veya vergilendirme yetkisi devredilmiş kurumların egemenlik hakkına dayanarak, kişi ve kurumlardan hukuki cebir altında kamu hizmetlerinin finansmanı için topladığı karşılıksız, nakdi ve yasal ödemelerdir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, bu tanımlar modern vergi tanımlarıdır. Zira vergi, tarih boyunca (Küsmenoğlu,2010;39) bazen gönüllü, bazen karşılıklı, bazen kanuna dayanmayan, keyfi bir kamusal ödeme niteliği taşımıştır. Hatta ilk şekliyle hediye olarak uygulanan vergi, zaman içerisindeki gelişimine bağlı olarak zorunlu ödeme niteliğine dönüşmüştür (Akdoğan,2003;45).

Dahası önceki dönemlerde vergi, kişisel emek veya ayın üzerinden alınmıştır. Kişisel vergiye baş vergisini, aynı vergiye öşür vergisini, asker yetiştirme yükümlülüğünü esas alan lonca sistemini de emek üzerinden alınan vergiye örnek göstermek mümkündür.

Vergi ilişkisi, vergi borçlusu (mükellef) ve vergi alacaklısı (vergi idaresi) arasında geçmekte olup, bazen bu ilişkiye üçüncü kişi olarak vergi sorumlusu da katılmaktadır. Bu ilişkinin taraflarının zaman zaman farklı amaç ve davranışlara

sahip olması vergi uyuşmazlığına sebep olmakta, tarafları karşı karşıya getirmektedir. Vergi uyuşmazlığının tanımı ve ortaya çıkış sebepleri konusunda doktrinde çok sayıda tanımlama yer almıştır. Aşağıda öncelikle “uyuşmazlık” kavramı, sonrasında “vergi uyuşmazlığı” kavramı açıklanmıştır.

Uyuşmazlık (niza, ihtilaf, çekişme, uzlaşmama, anlaşmazlık, ayrılık, aykırılık) ortaya çıkan bir hakkın kapsam veya sonucu üzerinde tarafların anlaşamaması durumudur. Uyuşmazlığı, taraflar arasındaki çıkar veya fikir aykırılıkları başlatır. İdari işlemlerde uyuşmazlıktan bahsedebilmek için, yapılan idari işlemin kabullenilmeyip, idari işlemin iptali için idari veya yargısal yollara başvurmak gerekir (Ekeryılmaz,2014;16). Bu minvalde, taraflardan birinin dış dünyada bir itiraz göstermesi, uyuşmazlık olarak tanımlanır. Dış dünyada sonuç doğurmayan içsel rahatsızlık uyuşmazlık olarak nitelendirilmez. Örneğin bir kişinin suçu karşısında ceza alması uyuşmazlık olarak nitelendirilemez ama aynı kişi cezasını kabullenmeyip, hukuki yollara başvurursa, uyuşmazlık doğmuş olacaktır (Ekeryılmaz,2014;16). İlâveten, taraflar arasında çekişmenin konusu bir hak veya yetkinin hukuk kuralları çerçevesinde sağlanmasını ve/veya denetimini teşkil etmiyorsa, hukuki anlamda uyuşmazlıktan bahsetmek de mümkün olmayacaktır (Erdem,2012;121).

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi mükellefinin vergi ödevi ilişkisinden dolayı aralarında oluşan hukuki anlaşmazlıktır. Bu anlaşmazlığın temel kaynağı, taraflar arasındaki anlayış farklılığı veya görüş ayrılığıdır (Kızılot ve Taş,2010;65). Vergi uyuşmazlığının hukuk dilinde bir sonuç doğurabilmesi için, anlaşmazlık konusu verginin idare tarafından tarh edilip, tarh işleminin mükellefe tebliğ edilmiş olması şarttır.

1.2.VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ VE TARAFLARI

Vergi uyuşmazlıkları (ihtilafları) kamu gelirleri olan vergi, resim, harç ve diğer gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşaması gibi vergilendirme süreciyle ilgili olabileceği gibi, kesilen cezalarla da ilgili olabilir. Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının en sık rastlanan örneğini, yapılan denetimler veya vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları oluşturmaktadır (Bilici,2010;32).

Vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini, tarafların çıkarları arasındaki uyumsuzluklar, mükellef/sorumluların ödemeleri gereken kamu borcunu ödemek istememeleri veya azaltmak istemeleri, vergi ahlakının yeterince gelişmemesi, mükelleflerin vergi mevzuatı

hakkında yeterince bilgi sahibi olmamaları, tarafların vergi hükümleri ile ilgili uygulamada hataya düşmeleri, vergi mevzuatının sürekli değişmesi, vergi kanunlarının sayıca çokluğu, cezaların caydırıcılığının düşüklüğü, vergi aflarının sıklığı, vergi kanunları hazırlanırken öngörülmeven hususların zaman içerisinde sorun teşkil etmesi, kanunların güncel ekonomik hayata uyum sağlamaması, vergi idaresinin kendi içerisindeki sorunlar (personel eksikliği, personelin mevzuat konusundaki yetersizliği, vergi idaresinin keyfi uygulamaları, vergi inceleme oranının düşüklüğü dolayısıyla vergi kaçırmanın marjinal faydasının artması vb.) ile belirsizlikler olarak sıralamak mümkündür (Armağan,2007;160-178).

Vergi uyuşmazlığının tarafları, vergi borçlusu konumunda olan vergi mükellefi, vergi sorumlusu, mirasçılar ile vergi alacaklısı konumunda olan devlet ya da devlet tarafından kendilerini vergilendirme yetkisi verilmiş kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Örneğin eğlence vergisinin vergilendirme süreci ve tahsiline yetkili belediyelerdir. Bu minvalde, söz konusu vergide alacaklı olarak uyuşmazlık tarafında belediyeler olacaktır. Ayrıca, kendileri bizzat mükellef olmamasına karşın, vergilemeyle ilgili kişi ya da kuruluşlar da bu bağlamda taraf olarak düşünülebilir. Örneğin, emlak vergisi ile ilgili olarak belirlenen bina inşaat maliyet bedelleri konusunda, ticaret ve sanayi odaları dava açarak vergi uyuşmazlığında taraf olabilmektedir (Taş,2003;89).

1.2.1.Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı

Taraflar, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari ve yargısal çözüm yollarından sonra hala kendilerine uygun çözüm bulunmadığını düşünüyorlarsa, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapabilirler. Bireysel başvuru, Anayasa Mahkemesi'nin bir temel hak iddiasını spesifik anayasa hukuku yönünden incelemesine imkan tanıyan istisnai bir yargı yoludur.

6216 Sayılı Kanun'unun 45. maddesine göre, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında herkes kamu gücü tarafından hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. İhlalin bireysel başvuruya konu edilebilmesi için, söz konusu karar hakkında iç mevzuatta öngörülen tüm idari ve yargısal çözüm yollarının tüketilmiş ve bu yollardan bir sonuç elde edilmemiş olması gerekmektedir.

6216 Sayılı Kanunun'un 46. Maddesine göre, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yöntemine ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem nedeniyle güncel ve kişisel hakkı doğrudan etkilenenler başvuruda bulunabilirler. Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir.

İnceleme sonucunda, hakkın ihlaline veya ihlalin olmadığına karar verilir. İhlal halinde, ihlalin ortadan kaldırılmasına yönelik karar alınır. İhlalin nedeni bir mahkeme ilamı ise, bu mahkemeye yeniden yargılama yapmak için karar geri gönderilir. Bu halde, ihlal sonucu kararın geri gönderildiği mahkeme, ihlali ortadan kaldıracak şekilde davayı tekrardan dosya üzerinden karara bağlar.

1.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kamu Denetçisi

Günümüzde birçok ülkede vergisel işlemlerin denetlenmesi işlevini genel ombudsman veya genel ombudsman mekanizması içinde oluşturulan özel bir vergi danışmanı ya da ayrı bir vergi ombudsmanı üstlenmektedir.

Kamu denetçiliği (ombudsman) bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması ve idarenin eylem, işlem ve tutumlarının hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla düzenlenmiş idari bir uyuşmazlık çözümü yoludur. Türk İdari Sisteminde kamu denetçiliği müessesesine ilk olarak 13.05.2010 gün ve 27580 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile 1982 Anayasası'nın "Dilekçe Hakkı" başlıklı 74. maddesini "Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" olarak değiştirilmesiyle değinilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, 29.6.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile TBMM'ye bağlı kamu tüzel kişiliğini haiz özel bütçeli Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 5. maddesinde,

"...kamu denetçilerinin idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevli olduğu..." hükmüne yer verilmiştir.

1982 Anayasa'sının "Dilekçe ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı" başlıklı maddesinde de "Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu'nun, idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceleyeceği açıklanmıştır. Ayrıca, 28.03.2013 tarihli Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun'unun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 44. maddesinde de denetçiler arasındaki iş bölümüne esas konu ve alanlar arasında "vergi" sayılmıştır.

İdarenin vatandaşlar üzerinde etkisi olan eylem ve kararlarından en önemlisi vergi yükümlülüğüdür. Vergilendirme işlemi idari bir işlemdir. Uyuşmazlık konusu yapılan ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergi ile usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları ve vergi zıyayının kesilmesi de idari bir işlem niteliğindedir. Bu bakımdan vergi uyuşmazlıklarının çözümü de kural olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görev alanına girmektedir. Nitekim çeşitli tarihlerde kamu denetçisinin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili yayınlanmış kararları mevcuttur.

Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, ilk önce bir menfaat ihlali durumunun olması gerekmektedir. Ancak menfaat ihlali durumu kamu denetçisine başvuru için yeterli değildir. Çünkü aynı Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda olduğu gibi, denetçiye başvuru konu hakkında da hem 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen idari başvuru yolları hem de özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi zorunludur. Bu yolların varlığı sürdüğü müddetçe denetçiye gidilemez. Bu durumun tek istisnası; telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimalidir. Böyle bir ihtimal varsa, iç hukuk yolları tüketilmese dahi kamu denetçisi şikâyet başvurularını kabul edecek, inceleme yapılabilecektir. Bu itibarla, idari çözüm yolları tüketilmeden, idari işlemin menfaat ihlaline neden olduğu iddiasıyla doğrudan denetçiye başvurulamaz. Bu düzenlemenin getirilme amacı, yargı yolunun masraflı ve yargılama sürecinin uzun olması sebebiyle mükelleflerin doğrudan kamu denetçisine başvuru yaparak kurumun iş yoğunluğunu gereksiz arttırmaları, kurumun etkinliğini azaltmalarını önlemektir (Yüce ve Altunay,2011;355).

Kamu denetçisine başvuruda bulunma süresi, idarenin davranışının gerçekleştiği veya bu davranıştan haberdar olduğu tarihten ya da işlemin tebliği tarihinden itibaren altı aydır. Kamu Denetçiliği Kurumu da söz konusu şikâyetle ilgili incelemesini yine altı aylık süre içerisinde sonuçlandırmak zorundadır. Bu çerçevede, vergisel ihtilaflarda kamu denetçisine başvurulmasının önünde herhangi bir engel yoktur.

Aksine, vergi uyuşmazlıkları da kamu denetçisine yapılacak şikâyet konularından birisidir. Ancak vergisel işlemlerin gerektirdiği kendine özgü teknik ve hukuki bilgidan dolayı, denetçilere başvurulmasının ne kadar doğru olduğu ve sağlıklı karar alınacağı hususu tartışmalıdır. Dahası yargı organlarında görülmekte olan ve yargı organlarıncaya karar verilmiş vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili kamu denetçisi yolu kapalı olduğu için, denetçiye başvurulabilecek haller oldukça sınırlıdır. Kanaatimizce, vergisel uyuşmazlıkların çözümü noktasında kamu denetçisinin görevinin yapılacak kanuni bir düzenlemeyle açık şekilde tanımlanması meydana gelebilecek uyuşmazlıkların da önüne geçecektir.

1.3.VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını iki grupta toplamak mümkündür: Bunlar, idari çözüm yolları (idari aşamada çözüm, barışçıl çözüm) ile yargısal çözüm yollarıdır (Yaşın,2006;101). Türk Vergi Sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümü için bu iki yoldan hangisine başvurulacağı tamamen mükellefin kendi tercihindedir. Mükellefler isterlerse idari çözüm yollarını kullanır, isterlerse yargısal mercilere başvurur.

Aşağıdaki bölümde, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, bu ikili ayırım çerçevesinde açıklanacaktır.

1.3.1. Vergi Uyuşmazlığının İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları (barışçıl çözümler); idare ile mükellef ve sorumluların çeşitli yöntemlerle rızaları ile anlaşarak vergi uyuşmazlığını idarenin denetim usulleri ile çözmesidir. Diğer bir ifadeyle, idari çözüm yolu vergi alacaklısı ile vergi borçlularının, uyuşmazlık yargı aşamasına intikal etmeden önce, karşılıklı anlaşmasıyla uyuşmazlığı kısa sürede sonlandırdığı uyuşmazlık çözüm yöntemidir.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümü, taraflar arasında karşılıklı rızaya dayandığı için, bu çözüm şekli doktrinde barışçıl çözüm olarak adlandırılmaktadır (Usta,2009;87). Bunun nedeni vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinden, iki tarafın iradelerinin büyük ölçüde sonuca uyum sağlamasıdır. Şöyle ki, idari çözümde gerek idare, gerek mükellefler çözüm şeklini kabul etmeyebilirler. Örneğin idare zorla mükellefe cezalarda indirim uygulayamaz veya idare resen mükellefi pişmanlıktan yararlandıramaz. Bu bakımdan bu yöntemde uyuşmazlığın çözümü karşılıklı irade istem ve kabule bağlıdır. Yargısal çözüm yolunda ise, nihai karar taraflar açısından tercihe

bağlı değildir ve karar, tarafların iradelerine uyum sağlamayabilir. Mükellef yargısal çözüm yoluna kendi başvurmuş olsa da karar kendi aleyhine çıkabilir. Hâlbuki idari çözüm yollarında iki taraf da müesseseyi uygulayıp uygulamamakta özgürdür. Bu özgürlük özellikle mükellef cephesinde istisnasızdır. Kanuni şartları sağlayan mükellefleri, vergi idaresi hükümlerden yararlandırmak zorundadır. Yani, mükellefin kendi isteğiyle uygulanan idari çözüm yolu, mükellefin kendi iradesine tezat oluşturamaz.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi için öncelikle mevcut ihtilafa konu olan bir olay bulunmalıdır. Dahası, ihtilaf konusu olayın idari aşamadaki uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle çözümlenecek nitelikte olması ve mükellef/vergi sorumlusu ya da diğer ilgililerin bu uyuşmazlık çözüm yöntemiyle ilgili aranan yükümlülükleri yerine getiriyor olmaları gerekir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinin önemli sonuçları vardır. Bunları açıklayacak olursak; idari çözüm yolu, yargısal çözüme oranla taraflar arasındaki uyuşmazlığı daha kısa sürede neticelendirir. Bu şekilde, taraflar arasındaki uyuşmazlık bir an önce sonlandırılmakta, vergi borçlularının vergi idaresine karşı tepkisinin azaltılması sağlanmaktadır.

Dahası, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük kısmı idare aleyhine sonuçlandığından, uyuşmazlığı idari aşamada çözmek yerine, yargısal sürece taşımak idare açısından daha risklidir. Çünkü idare davayı kaybederse hem kamu gelirinden mahrum kalacak hem mükellefin dava giderlerini ödeyecektir (Mutluer vd,2006;817). Ayrıca Danıştay'ın idare aleyhine verdiği kararların geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmesi ve uzun zamanı kapsamaması nedeniyle, idareye duyulan güven azalmakta, hazine kayba uğramaktadır. Kuşkusuz bu durum vergiye karşı bir tepkiye de neden olabilir (Güçlü,2007;42). Kanun koyucunun VUK'un çerçevesini belirlerken gerçekleşmesini beklediği en temel hedefinin gelirlerin en kısa sürede ve tam olarak hazineye intikali olduğu göz önüne alınırsa, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idarenin de idari çözümü tercih edeceği açıktır. Konuyla ilgili yapılan bir araştırmada da (Kutlar,2005;33) vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi borçlularının öncelikle idari aşamada çözüm aradıkları, burada uyuşmazlık sonlandırılmazsa yargıya gittikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Türk Vergi Sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için oluşturulan dört müessese vardır. Bunlar “Pişmanlık ve Islah”, “Vergi Cezalarında İndirim”, “Uzlaşma” ve “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi” müesseseleridir.

1.3.1.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Vergi sisteminin temel hedefi öncelikli olarak mali amaç yani vergi gelirlerinin tahsilidir. Vergi cezalarının varlığı da mali amacın sağlanması ve sürdürülmesine yöneliktir. Hatta bazı durumlarda, vergi sisteminin cezalandırma mekanizması, gelirin hazineye kısa sürede ve yüksek hasılatla aktarılması için mali amacın gerisinde kalmaktadır; vergi idaresi mükellefe ceza vermeyi, vermemeye tercih etmektedir. Söz konusu hallerden birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesi düzenlemesidir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri, mükellef veya sorumlulara, yaptıkları kanuna aykırı eylemleri, idare haberdar olmadan itiraf etmeleri ve kendilerine düşen yükümlülükleri yasaya uygun şekilde yerine getirmeleri şartı ile vergi ziyayı ve kaçakçılık suçunun cezalarından kurtulma imkânı tanımaktadır.

1.3.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Müessesesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenme yollarından ilki, vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesidir. Vergilendirme işlemlerinde mükellef ya da vergi idaresi tarafından herhangi bir hata yapılmış olabilir. Bu hatanın meydana getirdiği uyuşmazlığın, taraflardan biri tarafından dava konusu yapılması, çeşitli sorunlara yol açabilir. Bu nedenle, hataların varlığı durumunda kanun koyucu bu hataların kolayca düzeltilmesini öngörmüştür (Kızılot ve Taş,2010;66).

VUK’un 116’ncı maddesine göre; vergi hatası, vergilendirmeye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Bu itibarla, vergi hatası “haksız yere”, “fazla” veya “eksik” vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemi ifade eder. Sadece hesap veya vergilendirme hatası yapılmış olması, hata düzeltme için yeterli bir sebep değildir. Bu hatadan dolayı aynı zamanda mükelleften haksız yere fazla veya eksik vergi istenmeli ya da alınmış olması gerekmektedir.

Vergilendirme ile ilgili yapılan hatalar; hesap hatası ve vergilendirme hatası olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

1.3.1.2.1. Hesap Hataları

VUK'un 117. maddesinde düzenlenen hesap hataları 3 çeşittir. Bunlar; matrahta hata, miktarda hata, verginin mükerrer olmasıdır.

Vergi matrahında hata, vergilendirme süreciyle ilgili bildirim, tahakkuk fişi, vergi beyannamesi, ceza ihbarnamesi, tekâlif cetveli, karar ve ilgili diğer yazılı kâğıtlar üzerinde yer alan matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik-fazla gösterilmiş olması veya hesaplanmasıdır. Bu tip hatalarda vergi dairesi ya da yükümlü aleyhine yapılmış olan bir işlem yanlışlığı mevcuttur. Düzeltmesi talep edilecek hata ilk bakışta fark edilen ve herhangi bir yorumu gerektirmeyen hatalardır. Örneğin, mükellefe düzenlenen ihbarnamede fazla ceza yazılması gibi.

Vergi miktarında hatalar; nispet ve tarifelerin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik-fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Örneğin konut olan bir gayrimenkul üzerinden iş yeri oranında emlak vergisi hesaplanması gibi.

Verginin mükerrerliği, aynı matrah üzerinden aynı vergi konusunda ve aynı mükelleften aynı vergilendirme dönemi için birden fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Matrah, dönem ve verginin konusunun üçünün de aynı olması halinde ancak verginin mükerrerliğinden bahsedilebilir (Tosuner ve Arıkan,2006;54).

1.3.1.2.2.Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları V.U.K madde 118'e göre şunlardır:

Mükellefin şahsında hata; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, isim benzerliği nedeniyle mükellef yerine başka birisinden vergi alınması mükellefin şahsında hatadır.

Mükellefiyette hata ise; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Esnaf muafı olan bir kişiden gelir vergisi istenmesi bu duruma örnektir.

Mevzuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, gelir vergisinin konusuna girmeyen kumar kazancı üzerinden gelir vergisi istenmesi gibi.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hataysa, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş ya da süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

1.3.1.2.3. Vergi Hatasının Düzeltilmesi

Vergi hataları ister mükellef ister vergi dairesince yapılsın her halükârda Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilir. Tahakkukun mükellefin beyanına göre yapılmış olması, hatanın düzeltilmesine engel değildir. Vergi cezalarında yapılan hatalar da vergi hataları için belirlenen usullere göre düzeltilir. Düzeltme talebi mükellefin vergi yönünden kayıtlı olduğu vergi dairesine yapılmalıdır. Stopaj suretiyle vergi ödeyen kişiler ise vergi hatasının düzeltilmesini, sorumlu tarafından verginin yatırıldığı vergi dairesinden isteyebilmektedir (Dolgun,2014;23).

VUK'un 126'ncı maddesine göre; vergi hataları, zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilebilir. Söz konusu beş yıllık düzeltme süresi her iki düzeltme şekli için de geçerlidir. Mezkûr hükümde VUK'un 114'üncü maddesine atıf yapılması ve aynı maddede tahakkuk zamanaşımı yer alması hasebiyle, düzeltme zamanaşımının başlangıcında da vergiyi doğuran olay ve onu izleyen takvim yılı başı esas alınmış olmaktadır.

Düzeltilme isteme hakkı esas olarak mükelleflere tanınmıştır. Danıştay, mükellef kavramını genel olarak dar yorumlamış olmakla birlikte zaman zaman da geniş yorumlayarak, düzeltme isteyebileceklerin arasına vergi sorumlularını da eklemiştir. Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi bakımından, düzeltme isteme hakkı, mükellef olsun ya da olmasın tüm ceza muhatapları için vardır (Dolgun,2014;23).

Düzeltilme, iki şekilde gerçekleşir. Birincisi, vergi dairesince yapılan resen düzeltmedir (vergi dairesi tarafından düzeltme fişi ile hatalı işlem düzeltilir, fiş mükellefe tebliğ edilir) (Biniş,2012;39). İkincisi, mükellefin başvurusu ile hatalı olarak eksik ya da fazla bildirilen matrahın ek beyanname ile düzeltilmesidir (Biniş,2012;39). Vergi hatalarının düzeltilmesinde, ilgili vergi dairesi müdürü (vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir) karar vermeye yetkilidir. Hatanın mükellef aleyhine yapılması halinde fazla vergi iade edilir. Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere vergi dairesine müracaat etmezse hakkını kaybeder.

Bu noktada belirtmek gerekiri ki, vergilendirmeye ilgili iki hususta hata düzeltme hükümlerinden yararlanılamaz. Bunlar; hakkında yargı mercilerince karar verilmiş uyuşmazlıklar ile ödeme emrindeki uyuşmazlıklardır. Yargı mercilerince karar verilmiş konuların hata düzeltmeye konu edilmemesinin nedeni; usul hukuku hükmünün yargı kararına dokunulmasının önüne geçmesidir. Diğer yandan, ödeme emrindeki uyuşmazlıkların hata düzeltmeye konu edilmemesinin nedeni ise hata düzeltme hükümleri VUK'da düzenlenmiştir. VUK verginin tarh ve tahakkuk aşamasındaki usul hükümlerini düzenler. Ödeme emri ise, tahsilat aşamasını ilgilendirir ve tahsilat aşamasındaki usul hükümleri 6183 sayılı kanuna göre yürütülür. 6183'de ise hata düzeltme müessesesine yer verilmemiştir (Öncel vd,2009;141).

1.3.1.3. Uzlaşma Müessesesi

Bu bölümde uzlaşma müessesesi ile ilgili bilgiler verilecektir.

1.3.1.3.1. Genel Bilgi

Uzlaşma, vergi borcunun tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı organlarına gidilmeden her iki tarafın rızası ile çözülmesini sağlayan idari çözüm yollarından birisidir. Uzlaşmayla, vergi idaresi ile mükellef veya sorumlular, yasalar çerçevesinde anlaşma yaparak uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden sonlandırmanın yollarını aramaktadır. Uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç, vergi uyuşmazlığını en kısa sürede çözüp kamu alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır.

Dünya vergi sistemlerinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en çok başvurulan kurum uzlaşmadır. Hatta taşıdığı bu önem nedeniyle, bazı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yargı yoluna başvurulmadan önce uzlaşmaya gidilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Örneğin, Almanya'da ilke olarak tüm vergilere ilişkin, Fransa'da dolaysız vergiler ve katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda yargı yoluna başvurmadan önce, uzlaşma yoluna başvurulması zorunludur.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yaygın şekilde kullanıldığı için uzlaşma, Türk Vergi Sistemi'nde de önemli bir yere sahiptir. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük kısmı idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Bunun yanı sıra mükellef nezdinde düzenlenen vergi inceleme raporlarının büyük kısmı uzlaşma aşamasında çözümlendiğinden dolayı uzlaşma müessesesi özellikle vergi idaresi açısından daha fazla önem taşımaktadır.

Uzlaşmanın yararları; ihtilafların hızlı şekilde çözümlenmesi, iyi niyetli mükelleflerin korunması, vergi ve cezaların hızlı bir şekilde hazineye intikali olarak sıralanabilir (Adibeş ve Akkurt,2014;314). Bunun yanı sıra, uzlaşma komisyonlarının uzlaşmada vazgeçebileceği vergi ve ceza tutarında herhangi bir miktar kısıtlaması bulunmaması da uzlaşmanın özellikle mükellef açısından tercih edilme nedenlerinden biridir. Tüm bu olumlu yanlarının aksine, uzlaşmanın sakıncaları da vardır. Bunlar; mükellefler arasında eşitlik ilkesini zedelemesi, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmesi, vergi adaleti ve suç-cezada kanunilik ilkesine aykırılığı sorunu, devletin vergileme yetkisine aykırılığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirilmesi, kayıtdışılık ve vergi kaçırma güdüsünü tetikleme, haksız rekabete yol açmasıdır (Adibeş ve Akkurt,2014;57).

1.3.1.3.2. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi

Vergi mükellefi veya sorumlusunun muhatap olduğu vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının hem vadesinde ödenmesini sağlamak hem dava konusu yapılmasını engellemek hem uygulamaya hız ve işlerlik kazandırmak hem de idare ile mükellef arasındaki ilişkilerde güveni sağlamak amacıyla uzlaşma müessesesine, 1963 yılında 205 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunumuz'da yer verilmiştir.

Uzlaşma, vergi idaresinin ikmalen, resen ve idarece tarh eden vergi ve vergi aslına ilişkin kesilmiş olan cezaların tahakkuk eden miktarı ile ilgili olarak vergi ilişkisinin taraflarının anlaşmasıdır. Bu anlaşmaya bağlı olarak kamu alacağının bir kısmı veya tamamı ortadan kalkmaktadır.

Türk vergi sisteminde uzlaşma, V.U.K' un Ek-1. ve Ek-12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Düzenlemede iki ayrı uzlaşma şekline yer verilmiştir. Bunlardan ilki vergi incelemesine dayanarak tarh edecek vergiler ile kesilecek cezalar hakkında, henüz vergi tarh etmeden ve ceza kesilmeden başvurulabilen tarhiyat öncesi uzlaşma, ikincisi adına vergi salınan ve ceza kesilenlerin başvurabileceği genel uzlaşma (tarhiyat sonrası uzlaşma) müessesesidir. Mükellef veya sorumlular uzlaşma kurumunun bu iki türünden yalnızca birisine başvurabilirler. Aşağıdaki bölümde uzlaşma müessesesinin bu iki şekli üzerinde durulacaktır:

1.3.1.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalarda (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanun'un 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Mükellef veya sorumlular tarhiyat öncesi uzlaşmaya, haklarında tarh edilen vergi aslı ve kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları için gidebilirler. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden istifade edemezler. Buna karşılık, tarhiyat sonrası uzlaşma ancak vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyayı hakkında yapılabilir.

Vergi incelemesi, vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Vergi incelemesine dayanılarak salınacak ve VUK'a göre vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar (kaçakçılık cezası ve kaçakçılık cezası uygulanan tarhiyatlar hariç usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dâhil) tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin kapsamına girmektedir. Buna karşılık, vergi incelemesi dışında kesilen cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma imkânı yoktur. Örneğin yoklama memurlarınca fiilen tespit edilen fatura düzenlememe eylemi dolayısıyla kesilen özel usulsüzlük cezasında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden yararlanılamaz.

Kanun metninde, tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleşmesi gereken şartlar yer almamıştır. Sadece maddenin son fıkrasında, tarhiyat öncesi uzlaşmanın esas ve usullerinin yönetmelikle belirleneceğine yer verilmiştir. Konu hakkında da tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu bakımdan, tarhiyat öncesi uzlaşma süreci yönetmelikte yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yürütülecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşılabilmesi için yerine getirilmesi gereken ilk şart, uzlaşma talebinde bulunulmasıdır. Uzlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için vergi mükellef veya sorumlusunun bizzat kendisi, vekili veyahut kanuni temsilcisinin, inceleme elemanına veya ilgili denetim birimine yazılı olarak başvurusu gerekmektedir. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir.

Mükellef veya sorumlu uzlaşma talebini bizzat kendi yapabileceği gibi, mükellef veya sorumlu adına avukatı, vekili, mali müşaviri veya tüzel kişilerde şirket adına imzaya yetkili kişi de uzlaşma talebinde bulunabilir. Ayrıca, mükellef veya sorumlular uzlaşma görüşmeleri sırasında yanında başka kişileri de bulundurabilirler.

Nezinde vergi incelemesi yapılan mükellef, sorumlu veya ilgili diğer kişiler, vergi incelemesinin başlangıcından, sonlandırıldığı ana kadar (inceleme bitirme tutanağının tanzimi) uzlaşma talebinde bulunabilirler. Uygulamada, vergi inceleme elemanları da son tutanağın tanzimi sırasında ilgili kişiye uzlaşma isteyip istemediğini sormaktadır. Fakat ilgili verginin tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalmışsa, uzlaşma taleplerinin olup olmadığı, ilgiliye sorulmamaktadır.

Mükellef, sorumlu veya diğer ilgili kişiler isterlerse, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı oldukları meslek, sanat, ticaret odalarından temsilci ya da Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odalarından meslek mensubunu da yanlarında bulundurabilirler. Ancak bu kişiler uzlaşma görüşmesi esnasında yalnızca görüş açıklayabilirler, uzlaşma tutanaklarına imza atamazlar. Uzlaşma talebinde bulunmak veya uzlaşma görüşmelerine katılmak için mükellef, sorumlu veya ilgili kişi adına hareket edecek olanların avukat olma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak bu kişilerin Noterlik Kanunu uyarınca düzenlenen ve mükellef, sorumlu veya ilgili kişi adına tarh edecek vergi ve/veya kesilecek cezalar üzerinde uzlaşmaya yetkili olduğunu açıklayan vekâletnamelerinin olması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, belirlenen gün ve saatte taraflar uzlaşma komisyonunda görüşmeye başlarlar. Uzlaşmanın sağlanması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve varsa ceza miktarlarını gösteren bir tutanak tanzim edilir. Söz konusu uzlaşma tutanağı mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi/T.C. kimlik numarası, vergi incelemesinin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı,

tarh edilmesi öngörülen vergi miktarları, uzlaşılan miktarlar, incelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gerekli görülen hususlar yer alır. Uzlaşma komisyonu başkanı ve komisyon toplantısına katılan üyeler ile nezdinde tarh yapılan kişi veya vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir nüshası ilgiliye, imza anında verilir, bir nüshası da varsa vergi inceleme raporu veya ilgili diğere eklerle birlikte, bağlı olunan vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma tutanakları imzalandıktan sonra kesindirler. Söz konusu tutanağa imza atıldıktan sonra mükellefler dava açamazlar veya şikâyette bulunamazlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve cezai miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılmayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Bunlar haricinde, uzlaşılan vergi aslı üzerinden, vergi aslının tahakkukunun geciktirilmesi sebebi ile gecikme faizi de istenecektir. Bu durumda mükelleften hem uzlaşılacak vergi aslı hem de bu vergi aslı üzerinden hesaplanacak gecikme faizinin birlikte ödenmesi talep edilecektir. Gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarı dikkate alınarak, verginin kanuni vadesinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar olan süre için hesaplanacaktır. Faiz oranı VUK'un 112'nci maddesinin 6183 Sayılı Kanun'a yaptığı atıf hükmü gereği, gecikme zammı oranı kadardır.

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekiline ayrıca vergi incelemesi yapan kişiye de komisyonda tebliğ olunur.

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında ödenir. Ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Uzlaşma

vaki olmadığı takdirde, kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/8 bendi hükmü gereğince ödenir.

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış ise, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir. Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar, mükellef komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurur, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Mükellef ve sorumlular tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmadan birisini seçmek zorundadırlar. İki uzlaşmaya da aynı anda gidilemez. Ancak mükellefler veya sorumlular, vergi incelemesi süresi içinde, bir yazıyla tarhiyat öncesi uzlaşma istemediklerini veya inceleme elemanlarına tarhiyat öncesi uzlaşma tespit tutanağında tarhiyat öncesi uzlaşma istemediklerini bildirmeleri halinde, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi hükümlerinden istifade edebilirler. Bu durumda, vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek rapora göre, vergi dairesince yapılacak tarhiyat, mükellef veya ceza muhatabının talebi halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir

Mükellefin bilgisi dışında, harici bilgilere dayanılarak yapılan incelemelerde inceleme elamanınca, mükellefe gönderilen uzlaşma davetiyesi üzerine, davetiyenin tebliğinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde herhangi bir başvuru olmaz ya da uzlaşma teklifi reddedilirse, bu halde de mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı vardır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmaması hallerinde de mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Lakin tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidemeyecek mükelleflerin, V.U.K uyarınca tarhiyattan sonra cezalarda indirim hükümlerinden faydalanmayı talep etme veya kesilen cezalar ve tarh edilen vergi aslı hakkında yargısal yollara başvuru hakkı saklıdır.

1.3.1.3.4. Genel Uzlaşma (Tarhiyat Sonrası Uzlaşma)

V.U.K Ek 1'inci maddeye göre; mükellef tarafından, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarına (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) sebebiyet verilmesinin nedeni, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. Maddede yazılı yanılmadan kaynaklanmaktadır. Bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde 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. Amir hüküm gereği uzlaşmanın kapsamını; beyana dayanan tarhiyatın dışındaki tarhiyat çeşitleri yani ikmalen, resen ve idarece tarhiyat oluşturmaktadır.

Öte yandan Ek 1'inci madde kapsamında yer alan uzlaşma hükümleri gereği mükellef sadece vergi ve vergi ziyai cezası dolayısıyla uzlaşma talep edebilecek olup usulsüzlük cezaları ile ilgili uzlaşma talebinde bulunamayacaktır (Aslanoğlu,2011;275). Ancak, VUK Ek 1'inci madde çerçevesinde; uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma, sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Öte taraftan, aynı ceza için hem cezada indirim hem uzlaşma imkânı yoktur, iki müesseseden birisi seçilmek durumundadır.

Uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin mükellef veya ceza sorumlusuna tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yapılması şarttır. Uzlaşma talebi için, mükellefin bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekir.

Uzlaşma sağlanamazsa veya uzlaşma görüşmeleri hiç yapılmazsa, bu halde mükellef veya sorumlu yeniden uzlaşma talep edemez. Uzlaşmanın sağlanamadığına dair durum tutanağa bağlanır ve komisyonun son nihai teklifi söz konusu tutanağa yazılır. Mükellef, sorumlu veya ilgili diğer kişiler, uzlaşma vaki olmasa da bu tutanaktaki nihai teklifi dava açma süresinin sonuna kadar kabul edelerse, uzlaşma sağlanmış kabul edilir.

1.3.1.3.5. Uzlaşma ile Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Karşılaştırılması

Uzlaşma ile Pişmanlık ve Islah Müessesesi arasında birtakım farklılıklar yer almaktadır. Bu farklılıklar her iki müessesenin karşılaştırılması ile ortaya konulabilir. Bu çerçevede;

- Pişmanlık bir haktır; çünkü beyana dayanan vergilerde vergi ziyasını gerektiren eylemlerin, idarenin bilgisine girmeden itiraf edilmesiyle bu hususa ilişkin cezaların (usulsüzlük cezaları hariç) uygulanmaması sonucunu doğurur. Eğer mükellef kanunda belirtilen şartları taşıyorsa idare bu talebi yerine getirmek ve mükellefi hükümlerden istifade ettirmek mecburiyetindedir. Yani mükelleflerin uzlaşma müessesesinden yararlanma taleplerinin kabulü bağlamında idareye sağlanan takdir yetkisi pişmanlıkta idareye tanınmamıştır (Atçı,2007;131).
- Uzlaşma kurumunda mükellefin ödemesi gereken vergi ve bununla ilgili cezayı gerektiren suç, vergi idaresinin bilgisi dâhilindedir. Pişmanlık ve ıslahta ise olmazsa olmaz şartlardan biri, mükellefin pişmanlık beyanında belirttiği hukuka aykırı durumun vergi idaresi tarafından daha önceden bir şekilde öğrenilmemiş olmasıdır (Yıldırım,2011;133).
- Uzlaşma için kanunda yazılı hallerin (vergi hatasının bulunması, yanlışmanın bulunması, vergi kanunları hükümlerine yeterince nüfuz edememek) bulunması gerekirken, pişmanlığa başvurabilmek için herhangi bir gerekçe aranmaz.
- Uzlaşmanın kapsamına vergi ziyasına neden olan kaçakçılık cezaları girmezken, kaçakçılık cezaları pişmanlık kapsamına girmektedir.
- Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmaktadır. Pişmanlık müessesesinde başvuru için kanunda herhangi bir süre belirlenmemiştir (Ekeryılmaz,2014;16).
- Uzlaşmanın kapsamına ikmalen, resen, idarece tarh edilen vergiler girerken, pişmanlık kapsamına beyana dayanan vergiler girmektedir.
- Uzlaşma sonucunda vergi cezaları ve vergi aslında indirimine gidilir. Pişmanlıkta ise, vergi aslına dokunulmaz. Cezalar ise tamamen silinir.
- Uzlaşma komisyonu ve mükellef daha önceden belirlenen yer ve tarihte uzlaşma görüşmelerinde bir araya gelir ve mükellef, komisyonun

teklifini kabul etmezse uzlaşma gerçekleşmemiş olur. Pişmanlıkta ise, mükellefle idarenin karşılıklı olarak bir araya gelip müzakere ortamına girmelerinden söz edilemez (Yıldırım,2011;134).

Uzlaşmaya varılarak tahakkuk eden bir vergi borcu ve gecikme faiziyle vergi ziyai cezasının vadesinde ödenmemesi halinde bu durum uzlaşmayı hukuken geçersiz kılmaz. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için başvuran bir mükellef ise şartları ihlal ettiği ve süresinde gerekli ödemeleri yapmadığı takdirde pişmanlıktan faydalanamaz. Buna ilaveten 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının yarısı kıyaslanarak miktar itibariyle en ağır olanını ödemek zorunda kalır (Yıldırım,2011;135).

1.3.1.4. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi

Bu bölümde, Vergi Usul Kanunu kapsamında kesilen cezaların ödenmesinde çok önemli bir müessese olan cezalarda indirim müessesesi hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.3.1.4.1. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesine İlişkin Yasal Mevzuat

VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümlerine göre

"...ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve bu indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 Sayılı Kanunda ismi geçen türdeki teminatlardan birini göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse: vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır..."

Cezalarda indirim müessesesi vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına uygulanmaktadır. Karşılığında para cezası olmayan suçlar için verilecek cezalar bu madde kapsamına alınmamıştır (Korkmaz,2016;333). Tarh edilen vergiler içinse cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılamaz.

Cezalarda indirim müessesesinin vergi hukukumuzda getiriliş nedeni, uyumsuzluğun idari aşamada çözümlenerek dava konusu yapılmaması amacına yöneliktir. İdare de bu nedenle alması gereken cezanın önemli sayılabilecek bir kısmının tahsilinden

vazgeçmektedir. Bu nedenle, uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın ya da bunlardan yalnızca birinin dava konusu yapılması durumunda, mükellefler indirimli ödemediği yararlandırılmazlar (Dolgun,2014;24). Bu çerçevede, örneğin mükellef (A)'ya KDV Nisan 2015 beyannamesini vermemesi üzerine, söz konusu vergilendirme dönemine ilişkin ikmalen 45.000 TL vergi aslı ve 45.000 TL vergi ziyai cezası kesilmiştir. Vergi ve ceza miktarı 03.09.2015 tarihinde mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Mükellef tebligatı takip eden otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak, verginin tamamını (45.000 TL) ve indirilmiş ceza tutarını (22.500 TL) vadesinde veya teminat göstererek üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse ceza miktarında yarı yarıya bir indirim olacaktır (Şenyüz,2008;88). Mükellef (A) vergi aslı ve indirilmiş ceza tutarını belirtilen sürelerde ödemesi kaydıyla ve kanun maddesinde açıkça belirtildiği üzere vergi aslı ve kesilen cezayı ayrı ayrı veya birlikte dava konusu yapmaması şartıyla müesseseden faydalanır.

Cezalarda indirim kuralı olarak uzlaşmadan yararlanmayan mükellefler için geçerlidir. Zira mükellef ve sorumlular uzlaşma veya cezalarda indirim hükümlerinden sadece birinden yararlanabilirler. Nitekim VUK'un Ek 9. maddesine göre, vergi dairesi ile mükellef, vergi cezası üzerinde uzlaşmışsa, mükellefin artık cezalarda indirim hakkı bulunmamaktadır. Fakat mükellef veya sorumlu uzlaşma tutanağını imzalamadan önce, uzlaşmadan vazgeçip cezalarda indirimden faydalanmak isteyebilir. Bu durumda mükellef veya sorumlunun şartları sağlaması halinde cezalarda indirim hükümlerinden yararlandırılması gerekir.

Öte yandan, mükellef veya sorumlular cezalarda indirim hükümlerinden söz konusu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi cezasına dava açmaları halinde de faydalanamazlar. Ancak açılan davada nihai karardan önce, mükellef veya sorumlu davadan vazgeçip, cezalarda indirimden istifade etmek isterse, hükümlerinden faydalanabilir. Ayrıca, mükelleflerin ikmalen ve resen tarhiyata aynı anda muhatap oldukları durumda bu tarhiyatlardan birine dava açıp diğeri için cezada indirim talebinde bulunması mümkündür (Korkmaz,2016;333).

1.3.1.4.2. Vergi Cezalarında İndirim ile Pişmanlık Müessesesinin Karşılaştırılması

İki müessese arasındaki farkları şöyle sıralayabiliriz; ilk olarak cezalarda indirimde, ödenmesi gereken bir vergi tutarıyla buna ilişkin olarak daha önceden kesilmiş bir vergi cezasının, bir uyumsuzluk konusu yapılmadan, bir an önce tahsil edilmesini sağlama amacı güdülür. Burada idare, işlenen vergi suçundan haberdardır. Pişmanlıkta ise vergi ziyai cezasını gerektiren ve idarenin haberdar olmadığı fiillerin beyan edilmesi söz konusu olup bu sayede hiç bildirilmeyen ya da eksik bildirilen matrahların açığa çıkarılması amaçlanır. Pişmanlık ve ıslahın konusunu, mükellefin ödeyeceği bir vergi cezasının miktarı ya da bu cezada indirim yapılması oluşturmaz. Aksine mükellefin vergi cezası almaması için bir düzenleme getirilmektedir (Yıldırım,2011;136).

İki müessese arasındaki bir diğer farklılık ise, pişmanlığın kapsamına sadece beyana dayanan vergiler girer. Cezalarda indirim, resen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi ya da vergi farklarına uygulanır. Ayrıca, cezalarda indirimin kapsamına, usulsüzlük cezaları girmekteyken, usulsüzlük cezaları pişmanlık kapsamı dışındadır.

BÖLÜM

2. PİŞMANLIK VE ISLAH

2.1. PİŞMANLIK VE ISLAH KAVRAMLARI

Pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup, yapılan bir işin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duyulmasıdır (Erol,2012;22). Başka bir tanıma göreyse, pişmanlık bir eylem ya da işlem yapıldıktan sonra, araya giren içsel ve beyinsel olarak kendini dinleme süreci sonunda insanın beyininde ve vicdanda oluşan soyut rahatsızlık veya üzüntüdür (Erol,2013;19).

Hukuki terim olarak pişmanlık ise, kanunun suç saydığı eylemleri işleyenlerin (faillerin) suç ortaklarına haber vererek daha az ceza ile kurtulmaları olanağını ifade eder (Yılmaz,2002;155). Pişmanlığın altında yatan aslı unsur üzüntü duyduğu eylemi idareye kendiliğinden bildiren kişinin ruh halidir, kendiliğinden beyan durumu yoksa pişmanlık duyan değil, korkan bir kişinin ruh halinden bahsedilir.

Islah ise, yapılan ve olumsuz sonucu olan bir eylemin sonuçlarını nedamet duyarak düzeltmek ya da en azından yapılan fiilin yarattığı olumsuzluğun farkına vararak, bir daha yapmama konusunda kişide fikir oluşmasıdır. Hukuki terim olarak ıslah ise karşı tarafın iznine veya yargıcın onamına bağlı olmaksızın bir tarafın usule ilişkin olarak yaptığı işlemleri, gerekli giderleri vermek koşulu ile yasada belirtilen süre içerisinde yöntemine uygun olarak tamamen veya kısmen düzeltilmesini sağlayan hukuki çaredir (Yılmaz,2002;156).

Bu iki tanım çerçevesinde, pişmanlık işlenen vergisel suçlardan pişmanlık duyulması neticesinde, eylemlerini vergi idaresine bildiren ve yükümlülükleri yerine getirerek ıslah olduğunu gösterenlerin ortaya çıkacak muhtemel cezalardan kurtulmasını sağlayan bir vergi müessesesidir (Mutlu,2015;269). Yani kanun koyucu, pişmanlık ile vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlamaktadır (Karakoç,1997;76).

2.2. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN HUKUKUKİ NİTELİĞİ

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuki niteliği tespit edilirken, göz önüne alacağımız ilk husus pişmanlık müessesesinin vergisel uyumsuzlukları idari aşamada çözen bir müessese olup olmadığıdır. Pişmanlık müessesesinin gerek doktrin gerekse mevzuatta aynı uzlaşma, hata düzeltme ve cezalarda indirim gibi vergi uyumsuzluklarının çözümünde bir idari çözüm şekli olduğu genel kabul görmektedir (Akdoğan,2003;49).

Bu görüşe karşılık, doktrindeki bazı yazarlar pişmanlık müessesesinin bu niteliğini kabul etmekle birlikte, cezalarla ilgili önemi dolayısıyla, pişmanlık müessesesini vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözen bir yoldan ziyade, cezayı ortadan kaldıran hallerden birisi kabul etmektedir (Pehlivan,1991;47).

Bazı yazarlar ise, bu noktada vergi uyumsuzluğu kavramı ile vergi sorunu kavramı arasındaki farka dikkat çekerek, henüz mevcut bir uyumsuzluk doğmadığı için pişmanlık müessesesini, vergi uyumsuzluğunu değil, vergi sorunlarını idari aşamada çözen bir yol olarak tanımlamaktadır.

Bu görüşlerin karşısında, pişmanlık ve ıslah müessesesini vergi uyumsuzluklarını idari aşamada çözen bir yol olarak görmeyen yaklaşımlar da (Yıldırım,2013;121) mevcuttur. Kanaatlerinin nedeni, diğer vergisel uyumsuzluk çözüm yollarının biraz da olsa yargılama faaliyetlerine uygun çözüm yolu izlemelerine rağmen, pişmanlık müessesesinin vergi uyumsuzluğu doğmadan sorunu ortadan kaldıran bir çözüm yolu olarak görülmesidir. Bu açıdan bu görüşe göre, pişmanlık mükellefin itirafı üzerine kurulan ve henüz doğmayan ama doğması olası bir uyumsuzluğu baştan önleyen idari bir müessesedir.

2.3. PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi mükellef ve sorumlularına, vergi kanunlarına aykırı fiillerine rağmen ceza kesilmesini engelleyen müessese “Pişmanlık” adıyla vergi sistemimize ilk 1950 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanun’unun 348. maddesi ile girmiştir. Mezkûr maddede pişmanlık müessesesi ile “Kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden ve açık olarak haber veren mükellefler hakkında ceza kesilmez. Şu kadar ki, bu hükmün uygulanabilmesi için:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama, dilekçe ile veya şifahi beyanı bir

tutanakla tevsik edilmek ve resmi kayıtlara da geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması;

- Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde tetkiklere başlanmamış veya olayın takdir komisyonuna intikal etmemiş olması;
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde tevdi olunması;
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;
- Mükelleflerce verilen olaya müteallik olup, ödeme müddeti geçmiş bulunan vergilerin aynı müddet içinde tamamen ödenmesi şarttır.” şeklindedir.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, işledikleri suçlardan pişmanlık duyan iyi niyetli mükellefler kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden haber verip ilgili maddede yer alan şartları yerine getirirlerse haklarında vergi ziyai ve kaçakçılık suçu cezası uygulanmaz.

Kanunun yürürlüğe girmesiyle, vergi idaresi iyi bir kontrol mekanizması kuramamış, bunun sonucunda vergi gelirleri azalmış, vergi kaçakçılığı yaygınlaşmış, dürüst mükellef ile müesseseyi kötüye kullanan mükellef arasında rekabet eşitliği bozulmuştur (Kocahanoğlu, 1977;29). Ayrıca, söz konusu pişmanlık hükmünün, ceza hükümlerini olumsuz etkilediği, kötü niyetli kişilerin bilerek vergi kaçırdıkları ve bu madde hükmünden yararlanıp cezadan kurtuldukları gibi eleştirilere de maruz kalmıştır (Gündoğan,2008;119).

Söz konusu olumsuzlukları göz önüne alan kanun koyucu gerek dürüst mükellef ile kötü niyetli mükellefi aynı yere koymamak, gerekse Vergi Usul Kanunu’nda pişmanlık hükümleri dışında cezayı kaldıran hükümler mevcutken, kasten vergi kaybına sebep olanlara daha fazla müsamaha gösterilmemesi gerekçesi ile 1951 tarihli 5815 Sayılı Kanunun 12’nci maddesiyle pişmanlık ve ıslah müessesesini yürürlükten kaldırmıştır (Gündoğan,2008;125).

Mezkûr kanunun gerekçesinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin kaldırılmasının nedeni “VUK’ da cezayı hatta bazı hallerde vergiyi dahi kaldıran mücbir sebepler ve yanılma müessesesinin mevcuttur. Bu müesseseler kanunda yer almış iken pişmanlık müessesesi vergi kaçırmaya olanak sağlamaktadır. Şöyle ki, ağır vergi ziyai

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.” şeklinde açıklanmıştır.

Müessesenin yürürlükten kaldırılmasından bir süre sonra “vergi kaçırılmasını kolayca göze alınabilen hareketler olmaktan çıkarmayı, devleti aldatanlara müsamahasız davranmayı öngörüp dürüst mükelleflerle suiyiniyet sahibi kaçakçıları cezasız kalmak mevzunda aynı hizada tutmamak” gerekçesi ile yürürlükten kaldırılan pişmanlık müessesesi, bazı hükümlerde değişiklik yapılarak, gerek sehven, gerek kasten noksan bildirimde bulunan mükelleflerin bu hatalarını anlamaları veyahut kasti hareketlerinden pişmanlık duyarak noksan beyanlarını bildirerek mükellef bakımından olduğu kadar, idare hukukunu temin bakımından da faydalı olacağı (Gündoğan,2008; 128) düşüncesi ve mükelleflerin şikâyet, baskılarını da göz önüne alarak 01.07.1953 tarihli 6094 sayılı Kanun ile ismindeki ufak bir değişiklik ile “İslah ve Pişmanlık” başlığı altında 348. madde ile tekrardan yürürlüğe konmuştur.

6094 Sayılı Kanun’un gerekçesinde müessesenin gerekliliği vurgulanmış ve önceki uygulamadan farklı olarak kaçakçılık ve kusur cezaları ile beraber hileli vergi suçları da müessese kapsamına dâhil edilmiştir. Ödeme süresi geçen vergi aslına her ay için %2 oranında gecikme zammının (pişmanlık zammının) ödenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Bu hüküm 213 Sayılı Vergi Usul Kanun’unun yürürlüğe girdiği tarihe dek uygulanmıştır.

Bugün 213 Sayılı Vergi Usul Kanun’un 371’inci maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, prensip olarak, 6094 Sayılı Kanun ile getirilen şekle benzemektedir. Ancak 6094 Sayılı Kanun’da, 213 Sayılı Kanun’daki pişmanlık hükümlerinden farklı olarak pişmanlık dilekçesinin tarh zamanaşımı içerisinde verilmesi yerine, normal beyan süresinden itibaren bir yıl içinde verilmesi şarttır (Yılmaz,1979;175).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunda pişmanlık ve ıslah müessesesi 371’inci maddede yer almıştır. Buna göre;

“Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık (338. ve 346. maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dâhil) veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı

hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla hileli vergi suçu cezası hükmolunmaz, kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez.

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

- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (hileli vergi suçlarına teşebbüs halinde bu suçun tespit edildiği günden evvel) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

- Haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 nispetinde zamlarla birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık ve hileli vergi suçu işleyenler, hileli vergi suçuna teşebbüs edenler hakkında 338, 346 ve 347'inci madde hükümleri uygulanmaz.”

Kanun'un bu ilk halinden sonra pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili olarak vergi sistemimizde şu değişiklikler yapılmıştır:

1981 yılında yürürlüğe giren 2455 Sayılı Kanun ile hileli vergi suçuna teşebbüs ibaresi kaçakçılığa teşebbüs olarak değiştirilmiştir.

Müesseseyle ilgili bir diğer düzenleme şu şekildedir; 3239 Sayılı Kanun ile oranı önceden %2 olarak belirlenen pişmanlık zammı günün ekonomik koşullarına uymadığı ve düşük bulunduğu gerekçesiyle kaldırılmış, pişmanlık zammınının 6183 Sayılı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranına bağlanması sağlanmıştır.

1999 yılında yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun'un 81-a/21'inci maddesi ile kaçakçılık ve cezaları, ağır kusur ve cezası ile kusur ve cezası kaldırılarak yerine vergi ziyayı suçu ve cezası getirilmiş, teşvik ve yardım hükümleri tamamen kaldırılmış, kaçakçılığa teşebbüs ve cezaları, kaçakçılık suçları ve cezaları olarak değiştirilmiştir.

Direkt olarak pişmanlık ve ıslah müessesesinin düzenlendiği VUK'un 371'inci maddesinde bir değişiklik olmamakla birlikte, müesseseyi ilgilendiren bir düzenlemeden de bu noktada bahsetmek gerekmektedir. Şöyle ki, 15.07.2016 tarihli 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlara Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile VUK'un 370'inci maddesine "izaha davet" başlıklı yeni bir vergi müessesesi getirilmiştir. Mezkûr kanun hükmüne göre, vergi idaresi, vergi ziyayı işledikleri yönünde tespit bulunanlara durumun açıklanması için izaha davet yazısı tebliğ edebilecek, bu şekilde izaha davet yazısı alan mükellefler de davetin tebliği anından itibaren artık söz konusu hususla ilgili pişmanlık dilekçesi veremeyeceklerdir.

Yukarıda belirtilen söz konusu değişiklikler sonucunda pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen 371'inci madde hükmü günümüzde aşağıdaki halini almıştır:

"Pişmanlık ve Islah: Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren (360'ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez:

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

Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde 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,

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması,

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

Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 Sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360'ıncı madde hükmü uygulanmaz. Bu madde hükmü emlak vergisinde uygulanmaz.”

Müesseseyi ilgilendiren iki diğer ilgili kanunun maddesi ise şu şekildedir;

“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz...” (VUK'un 370'inci maddesi hükmü) “...” 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz...” (VUK'un 359'uncu maddesi hükmü)

Bu noktada belirtmekte fayda var ki, VUK'un 371'inci maddesinde hüküm altına alınan vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözen mevcut “Pişmanlık ve Islah” müessesesi hükümleri haricinde, Türk Vergi Sistemi'nde bazı mali af kanunlarında kısa süreli pişmanlık uygulamaları yürürlüğe konmuş, belirlenen sürenin sonunda ise bu uygulamalar yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat adı geçen kısa süreli pişmanlık uygulamaları, mevcut kanuni düzenleme üzerinde bir değişiklik meydana getirmemiştir ve kısa süreli uygulanmışlardır. Tez konumuzun pişmanlık müessesesi olması nedeniyle, kısa süreli geçici uygulamalara bu çalışmada yer verilmemiştir.

2.4. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN AMAÇLARI

Türk Vergi Hukuku içinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi, hem yükümlü hem de vergi idaresi açısından birtakım amaçları gerçekleştirmek üzere

oluşturulmuştur. Bu amaçları; ekonomik, hukuki ve diğer amaçlar olmak üzere aşağıdaki gibi 3 başlık altında sınıflandırmak mümkündür

2.4.1. Ekonomik Amaçlar

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 (Yıldırım,2013;122).

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

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 vergiye ceza, gecikme faizi gibi unsurlar eklenmeden; verginin yüksek bir bedelle ödenmek zorunda kalınmadan ödenmesi olanağı doğacaktır.

2.4.2. Hukuki Amaçlar

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 birlikte ödeme) yükümlülerin cezadan kurtulmalarını sağlamaktır. Hukuk kurallarını çiğneyenlerin kendi iradeleriyle ıslahına imkân sağlanmakta, vergiye sonradan da olsa gönüllü uyum 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 (Kızılot ve Kızılot,2009;85).

Vergi idaresi, vergi yükümlüsünü bildirmeye teşvik ederek, vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır (Candan,1995;45).

2.4.3. Diğer 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 olduğunu 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 (Şenyüz,2013;167).

2.5. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN KAPSAMI

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

2.5.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi Kapsamına Giren Vergiler

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'un 1'inci 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'un 3'üncü 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 (Işık ve Topaç,2006;93).

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 (Dersinlioğlu,2010;103).

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

Bunlardan birincisi damga vergisidir. Damga vergisi, kısmen beyana dayanan vergilerden olduğu için pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Danıştay'ın kararları da bu yöndedir. Danıştay'ın damga vergisinde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına ilişkin bir kararın da özetle aşağıdaki hükümlere yer vermiştir.

“Sermaye artırımına ilişkin damga vergisini, süresinde ödemeyen ancak pişmanlık hükümlerinden istifade etmek isteyen davacının, isteminin kabul edilmemesi üzerine, adına kesilen kusur cezasının kaldırılması istemiyle açtığı davada; VUK'un Pişmanlık ve Islah başlıklı 371'inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 22'inci 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 istemesind hukuka aykırı bir yön bulunmadığı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 8 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde VUK'un 371'inci maddesindeki şartların tahakkuku halinde mükellef ve sorumluların pişmanlık ve ıslah istemlerinin yerine getirilmesinin uygun olduğu belirtilmiş olup buna göre davacı adına kesilen cezada isabet bulunmadığı gerekçesiyle, davayı kabul eden Adana 1'inci Vergi Mahkemesi'nin 25.03.1997 gün ve E:

1996/1086; K: 1997/185 sayılı kararının; 2 seri nolu Damga Vergisi İç Genelgesi'ne 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 gerektirmektedir. Vergi dairesine yazılı bildirim şeklinde yapılan ödemenin dahi beyan olarak kabulü gerektiğinden VUK'un 371'inci 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 dairemizce 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 ziyanın ortaya çıkması gerekir. Veraset ve intikal vergisinde vergi ziyandan söz edilebilmesi için, kanuni sürenin ve bu sürenin 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 (Akarşlan,2005;60).

Yükümlünün kendisine verilen ikinci ek sürede beyanda bulunması halinde, mükellefin beyanına göre gerekli tarhiyat yapılacak ve vergi ziyayı 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 ziyayı 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'un 371'inci 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 (Dersinlioğlu,2010;110).

Özellik arz eden vergilerinden üçüncüsü ise emlak vergisidir. 1980 yılında yürürlüğe giren 2365 sayılı kanun değişikliği ile VUK'un 371'inci 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 imkân tanınmış olduğundan pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükellefler bakımından ve 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 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 (Işık ve Topaç,2006;100).

2.5.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesi Kapsamına Giren 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.

2.5.2.1. Kabahat Olarak Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmek için işlenen fiilin vergi ziyayına sebebiyet veren fiillerden olması gerekmektedir (Şenyüz,2013;168).

Vergi ziyayı kavramı VUK’un 341’inci 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 beyanlarla 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 tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel teşkil etmez.

Pişmanlık esas itibariyle, oluşumu vergi ziyayına 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 (Özbalcı,2007;100).

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'un 371'inci maddesinde açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'un 371'inci maddesinde kanunda yazılı şartlar yerine getirildiği takdirde vergi ziyai cezası kesilmeyeceği açıkça belirtilmektedir. Yine, VUK'un 359'uncu 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'un 371'inci maddesinde açık bir hüküm bulunmamakla beraber, Maliye Bakanlığı'nın pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili tebliğlerini ve özelgelerini 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.

Maliye Bakanlığı'nın usulsüzlük cezaları ile ilgili en son yayımlanan 2008 yılına ait "Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması" adlı rehberde, "Pişmanlık talebi kabul edilen beyannamelere I. derece I kat usulsüzlük cezası kesilir." ifadesi yer almıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı,2008;13).

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

2.5.2.2. Suç Olarak Kapsamı

VUK' un 359'uncu 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'un 359'uncu maddesinin 3. fıkrasındaki hüküm ile suçun fail/faillerine pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma hakkı tanımıştır (Yaşın,2010;15).

“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 (Kızılot ve Kızılot,2009;86). Bu kurala bağlı olarak, vergi kaçakçılığı suçu da VUK’un 359’uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. VUK’un 359’uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

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

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler, 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, düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt, belgeleri yok edenler, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koyanlar, hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl ve suretlerini tamamen/kısmen sahte olarak düzenleyenler, 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'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makama bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

359/b-2'inci maddenin üçüncü paragrafında, "371'inci 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 altında ödeyeceğini söylemesi durumunda faile ceza verilmeyecektir. Böylece devlet, alacaklarının kısa yoldan tahsilatı için suçlulara bu hareketlerinden dönme imkânı vermiştir. 359'uncu maddedeki fiilleri işleyenler, 371'inci maddedeki şartları yerine getirdikleri takdirde bunların cezalandırılmayacağı kabul edilmiştir (Kızılot ve Kızılot,2009;87).

2.6. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN YARARLANMA KOŞULLARI

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

- 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).
- 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.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı AATUHK'nın 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş 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 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 (Karakoç,1997;76).

Mükellefin Keyfiyeti Haber Verdiği Tarihten Önce Herhangi Bir İhbarda Bulunulmamış Olması

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 imkânını ortadan kaldıran ihbar, mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik 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 (Erdem,2012;123).

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.

“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 Mahkemesi'nin 20.6.1997 gün ve E:1997/135, K:1997/694 sayılı kararıyla, 213 sayılı VUK'nun 371'inci maddesinde pişmanlık 'hükümlerinden yararlanabilmenin 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 edilmektedir. 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 anlaşılmıştır. Söz konusu yazının bir ihbar olarak kabul edilerek 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'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 371'inci maddesinde, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketleri ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, madde metninde yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmeyeceğine değinilmiştir, aynı maddenin 1'inci 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 incelenmesiyle 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 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 yazıda yükümlü şirketin, "... şimdiye kadar aldığı KDV iadesi tutarının bildirilmesi, eğer varsa vergi denetim raporunun gönderilmesi ve firmanın şu anda KDV iadesi talebi mevcutsa tahkikat tamamlanıncaya kadar durdurulması" istenilmektedir. Davalı idarece Emniyet Müdürlüğü'ne 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 yazısı nedeniyle müteakip yükümlü şirketin davalı idareye verdiği dilekçe ile pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olmadığından adına kesilen kaçakçılık cezasının onanması gerekirken, kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 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 mükellefin pişmanlık dilekçesinden önce bir muhbir tarafından nitelikleri 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 4'üncü maddesinde yer alan koşullara uygun bir dilekçenin resmi kayıtlara girmiş olması gerekir. VUK'un 371'inci maddesinde 3071 sayılı Kanuna herhangi bir atıf söz konusu değildir. Ancak devlet kurumları tarafından işleme konu yapılabilecek dilekçe ve şikâyet hakkının kullanılması hususu 3071 sayılı Kanun'da hükme bağlandığı için bu kanun hükümlerinin otomatik olarak idare tarafından önlerine gelen dilekçenin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir. 3071 sayılı Kanun'un 6/c maddesi uyarınca; 4'üncü 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 dilekçesi, 3071 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde yer alan; dilekçe sahibinin adı, soyadı, imzası, iş veya ikametgâh adresi gibi zorunlu unsurlardan herhangi birini taşııyorsa, 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 Kanun'a 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 yararlanması da mümkün olmayacaktır. Belirtmek gerekir ki, mükellef hakkında 3071 sayılı Kanun'un 4'üncü 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, mükellefin pişmanlık dilekçesinden önce vergi idaresinin kayıtlarında yer alması gerekir. Vergi idaresi kayıtlarında yer alması gereken bu hususun, görevlilerce mükellefin pişmanlık hakkının ortadan kaldırılmasına yönelik yazının 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 yazıdan veya mükellefin pişmanlık dilekçesinden hangisinin geçerli sayılacağına hukuken 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 (Erol,2012;24). Esasen yazı ve dilekçelerin kaydı elektronik ortamda yapıldığı takdirde bu gibi sorunlar da kolayca çözülebilecektir.

İhbar, ister mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, isterse Maliye Bakanlığı'na, 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 (Özbalcı,2007;101).

Öte yandan, mükellefin birden fazla gelir unsuru bulunursa ve ihbar bunlardan sadece biri ile ilgili olursa, diğer gelir unsurları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilir. Ayrıca şahsi gelirini kaçırdığı ihbar edilen bir kimsenin, sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken vergiler bakımından, pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlandırılması gerektiği görüşünderiz.

Mükellefin Haber Verdiği Tarihten Önce Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması

Haber vermenin kendiliğinden olması gerektiği için, VUK'un 371'inci maddesinin 2'inci 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 (Karakoç,1997;76). 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 (Gerçek,2011;75).

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 olanlar, vergi incelemesinin başlamasına ilişkin kuralları yerine getirdikten sonra vergi incelemesine başlamalıdır (Gündüz,2014;15).

213 sayılı VUK'un "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'inci maddesi 6009 Sayılı GVK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9'uncu maddesiyle değiştirilmiş ve 140'inci maddeye yeni fıkralar eklenmiştir. 6009 Sayılı Kanun ile değişen 140'inci maddenin 2'inci bendinde; vergi incelemesi yapanların vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan vereceği, 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. Söz konusu yönetmeliğin 9'uncu 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 bulunan 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 nedenler dolayısıyla inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan 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'un 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'un 14'üncü maddesinde hükme bağlanmış olan yasal sürelerle 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'un 14'üncü 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'un 140/2'inci 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'un 371'inci 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 etmesi halinde ya da bunlardan zaten haberdar olması halinde de 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 elemanına 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 durumu 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 (Erol,2012;25).

Diğer bir denetim şekli olan yoklama, incelemeden farklı bir işlem olduğundan, iş yerinde yoklama fişi ile bazı hususların saptanmış olması, vergi incelemesine başlanmış olmasını göstermeyeceğinden, bu durum yükümlünün pişmanlıktan yararlanmasını engellemez (Erdem,2012;125). Esasen VUK'un 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 pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasını bütün yönlerden engeller. Buna karşılık, takdir komisyonuna sevki 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 (Özbalcı,2007;102).

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 (Kızılot,1998;65).

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'un 371/2'inci 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.

Hiç Verilmemiş Olan, Eksik veya Yanlış Yapılmış Olan Beyannamelerin Pişmanlık Dilekçesinin Verildiği Tarihten Başlayarak 15 Gün İçinde Verilmesi

Pişmanlık dilekçesinin verilmiş olması yükümlünün pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesi anlamına gelmemektedir. Yükümlünün bundan sonra 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 (Karakoç,1997;76).

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, 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 madde 257'de, 5398 sayılı Kanun ile 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 gün' olarak ifade ettiğimiz uygulamadır (Taşkın,2013;123).

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 (Özbalcı,2007;102).

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 değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hakkındaki özeldesinde; "Mükelleflerin kanuni süresinde vermedikleri veya kanuni süresinde vermekle birlikte eksik verdikleri beyannamelerini bir dilekçe ekinde vergi dairesine vermeleri ve Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci 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."

Ödeme Süresi Geçmiş Olan Vergilerin Pişmanlık Zammı ile Birlikte Pişmanlık Dilekçesinin Verildiği Tarihten İtibaren 15 Gün İçinde Ödenmesi

VUK'un 371'inci maddesi uyarınca, mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı

AATUHK'nın 51'inci 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'un 18'inci maddesi hükmüne istinaden 30 gün olarak anlaşılması ve pişmanlık zammının da buna göre hesaplanması 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 (Aslan,2006;8).

Gecikme zammı oranında uygulanan pişmanlık zammı oranı 2010 yılından beri Bakanlar Kurulu'nun belirlediği oran olan %1.40'tır.

Pişmanlık zammı tutarının hesaplanması, 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: (Şenyüz,2013;169).

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

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

Pişmanlılığın 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 (Özbalcı,2007;103).

Maliye Bakanlığı'nın görüşleri de bu yöndedir. Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerce kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerde pişmanlık zammının, sadece ödeme süresi geçmiş olan taksitlere uygulanması gerekmektedir konulu özelgesinde durum şu şekilde ifade edilmiştir; "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."

Pişmanlık zammı ile ilgili üzerinde durulması gereken bir diğer durum da 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 itibariyle, pişmanlık zammı adı altında bir faizin de ödenmesi hükme bağlanmıştır. Aslında mahiyeti itibariyle 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 yanıyla 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 geçmişe sahiptir. Diğer taraftan uygulanması özendirilen 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 ziyai cezasını, gecikme zammını ve faizini, verginin zamanında ödenmesini zorlamak bakımından bir yaptırım olarak algılayabiliriz. Ancak pişmanlık zammında bu anlamda yasal bir zorlama değil, bir imkândan yararlanmanın sonucunda ortaya çıkmış kanunla öngörölmüş bir ödeme vardır (Aslan,2006;16).

2.7. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümünde yer alan idari çözüm yöntemlerinden biri olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, gerek kapsamı ve hukuki niteliğinden, gerek uygulama ile mevzuat arasındaki farklılıklardan ve gerekse güncel düzenlemelerden dolayı birtakım özellikli hususları yapısında barındırmaktadır. Söz konusu özellikli durumlar vergi yargısı, vergi idaresi ve doktrin arasında görüş ayrılıklarına neden olmaktadır.

Aşağıdaki bölümde müessesenin daha iyi kavranabilmesi noktasında, tüm bu özellikli durumlar açıklanacak, sonrasında tartışmalı hususlarla ilgili tarafların görüşü ile bizim konu hakkında değerlendirmemiz yapılacaktır.

2.7.1. Pişmanlık Talep Eden Mükellefin Ölmesi

Cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak ölüm, vergi cezalarını sona erdiren hallerden biri olarak kabul edilmektedir (VUK m. 372). Suçlu haricindeki bir kişiye ceza verilemeyeceğine göre, failin ölümü ile ceza ve davaya konu aktif süje de yok olmaktadır (Mutluer,2004;511).

Pişmanlık talep eden mükellefin de 15 günlük yükümlülük tamamlama süresi içerisinde yükümlülüklerini kısmen veya tamamen yerine getirmeden ölmesi muhtemeldir. Ölüm anı, pişmanlıkla beyanda bulunma tarihinden sonra olabileceği gibi, pişmanlıkla beyannamenin verilip gerekli ödemelerin yapılmasından önce de meydana gelmiş olabilir. Diğer taraftan, mükellefin ölümü halinde, mükellefin vergi borcu, mükellefin mirasını reddetmemiş mirasçılara geçmekte, mirasçılar miras hisseleri oranında vergi borcundan sorumlu tutulmaktadır. Bu sebepten ötürü, mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken pişmanlık müessesesiyle ilgili yükümlülüklerin, mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından

yerine getirilmesi durumunda, pişmanlık hükümlerinden söz konusu mirasçıların istifade etmesi mümkündür.

Zira vergi kanunlarında ölüm halinde mükellefin pişmanlık talebinden mirasçılarının yararlanmalarını engelleyici herhangi bir düzenleme yoktur. Diğer bir deyişle, ölen mükellefin, geçerli surette yaptığı bir pişmanlık talebinin olması, mirasçılarının pişmanlıktan yararlanmaları için asgari ve yeterli bir ölçüdür.

Mirasçılar pişmanlık sürecini kaldığı yerden devam ettirip, tamamlanması gereken yükümlülükleri ifa ederek, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilir. Örneğin pişmanlık talebinde bulunan bir mükellef, henüz beyanname vermeden ve ödemesi gereken vergi ve pişmanlık zammını ödemediği takdirde bu noktada mirasçılara düşen görev, pişmanlık beyannamesini doğru ve eksiksiz hazırlayıp, gerekli ödemeleri yapmaktır. Bu kapsamda mirasçılarının mirası ret hakları göz önünde tutularak bildirme ve beyanname verme süreleriyle ilgili normal sürelerle üç ay eklenmesi gerektiği hususu da göz önünde tutulmalıdır (VUK m. 16).

Mirasçılarının pişmanlık koşullarını yerine getirmemeleri, kendilerini mirasın sağlığındaki faaliyetlerine ilişkin vergi borcundan kurtarmaz. Dolayısıyla mirasçılar, ölen mükellef adına yapmaları gereken ödevleri yerine getirmezlerse her bir mirasçı adına kendi miras hisseleri oranında (*VUK dışındaki kamu alacaklarında ise 6183 hükümleri gereğince vergi aslının tamamından müteselsilen*) sorumlu sıfatıyla, cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir. Bu durumda vergi idaresi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında resen takdir ve tespit işlemleri yapabilecek, hatta mirasçılarının iyi niyet taşımadıkları düşüncesiyle vergi incelemesi yoluyla daha kapsamlı bir tespit de gidebilecektir.

2.7.2. Zirai Kazançlarda Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'inci maddesine göre, zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazançtır. Zirai kazanç sahipleri, diğer mükellefler gibi bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri zirai kazançlarını, kazancın elde edildiği takvim yılının mart ayı içerisinde (zarar elde etseler dahi) yıllık beyannameyle beyan eder. Zirai kazanç sahipleri beyannamelemlerini kanuni süresi içerisinde vermezlerse, vergi ziyayı doğmuş olur. Bu

mükellefler önce pişmanlık talebinde bulunup, sonrasında da pişmanlık talebinin kabulü için gereken yükümlülükleri sağarlarsa, pişmanlık hükümlerinden istifade edebilirler.

Zirai kazançlarda, pişmanlık müessesesi ile ilgili özellikli husus ise, 20.06.2000 tarih ve 24085 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 234 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen düzenleme ile ilgilidir. Şöyle ki; GVK’nin 117’inci maddesinin ikinci fıkrasına dayanarak, Maliye Bakanlığı, kazançlarının büyük kısmı zirai kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli olduğu takdirde, üç taksitten fazla olmamak üzere, özel ödeme zamanı tayin etmeye yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede, yıllık gelir vergisi beyannamesinde, zirai kazanç ile diğer gelir unsurlarını birlikte bildirmiş olanların, gelirleri içerisinde, zirai gelirlerinin payı en az %75 ise Ekim, Kasım ve Aralık ayında zirai kazançta ait gelir vergisi ödeyeceklerdir (Kızılot ve Kızılot,2011;145). Diğer bir ifadeyle, toplam gelirlerinin içerisinde zirai kazançların payı %75 veya daha fazlasından oluşan mükellefler, gelir vergisi beyannamelerini mart ayında verirken, ödemelerini ekim, kasım, aralık aylarında üç eşit taksitte yapabilecektir. Durumu böyle olan bir mükellef de zamanında vermediği gelir vergisi beyannamesini pişmanlıkla vermesi durumunda pişmanlık hükümlerinden yararlanabilecektir. Ancak, pişmanlıkla verilen beyanname nedeniyle tahakkuk eden gelir vergisinin vadesi henüz gelmemiş olduğundan pişmanlık zammı ve verginin vadesi gelmeyen taksiti ödenmeyecektir. Yalnızca, mükellefe gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermediğinden dolayı bir kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir (İşbilir,2008;19). Bu durumda vergi ve pişmanlık zammının ödenmesi için şart olan 15 günlük sürenin de bu anlamda bir önemi kalmamaktadır. Mükellefler söz konusu gelir vergilerini normal taksit zamanlarında ödeyeceklerdir (Polat,2002;9).

Sözgelimi, mükellefler ekim ayında birinci taksiti ödemedi beyannamelerini kasım ayında verirlerse, yalnızca ekim ayındaki taksit için pişmanlık zammı ödeyecekler diğer taksitlerini ise normal vadelerinde ödeyerek bu taksitler için pişmanlık zammı ödemeyeceklerdir. Bu durumda da mükellef hakkında beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermediği için yine birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir.

Verginin vadesi bu şekilde kanuni düzenleme harici olan böyle bir mükellef, gelir vergisi beyannamesini pişmanlıkla, beyanname süresinden sonra ama verginin vadesinden önce beyan ederse, pişmanlık talebi kabul edilecektir. Fakat beyanname

üzerinden tahakkuk eden verginin vadesi henüz geçmediğinden pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır. Mükellefe sadece usulsüzlük cezası kesilecektir. Eğer vadesi geçmiş vergi aslına ilişkin taksitler varsa, bunlar için pişmanlık zammı hesaplanacaktır. Yani pişmanlık zammının hesaplanmaması durumu yalnızca vadesi geçmemiş pişmanlıkla beyan edilen vergi aslı için geçerlidir.

2.7.3. Pişmanlık Talep Dilekçesinin Dava Edilebilirliği Hususu (İhtirazi Kayıtlı Pişmanlık Dilekçesi Verme)

İhtiraz; kelime anlamı olarak, çekince, sakınmak, önkoşul, çekinme kaydı (Yılmaz,2002;158) anlamına gelirken, kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı, dava hakkının saklı tutulması şeklinde beyannameye yazılan nota ihtirazi kayıt adı verilir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulup konulamayacağı hususu pişmanlık müessesesinde özellik teşkil eden konulardan birisidir. Konu hakkında vergi idaresi, doktrin ve yargı organları görüş ayrılığı içerisindedirler.

Vergi idaresi, konu hakkında pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağını yayınladığı özetlerde açıklamıştır. Çünkü pişmanlıkla verilen beyannameye ceza kesilmemesinin nedeni kanuna aykırı eylemin vergi dairesine kendiliğinden bildirilmesi ve mükellefin iyi niyetinin korunmasının sağlanmasıdır. Oysa mükellefin hem cezalandırılmaması için kendisine tanınan bir haktan yararlanmaması hem de kullandığı hakka dayanarak kendi beyanına dava açmasının saklı tutulması iyi niyetin korunması amacını taşıyan kanunun temel getiriliş amacına tezat teşkil etmektedir.

Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 1997/2708 esas ve 1998/1990 sayılı kararında ise "pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasında hukuki ve yasal engel bulunmadığı..." ifade edilerek, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine karar verilmiştir. Bu kararın aksine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun en güncel 2012/167 esas ve 2012/300 sayılı kararında: "...beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici bir sonuç doğurmadığı belirtilerek, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına, kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtlı verilen

beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına olanak bulunmadığına...” Karar verilerek pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına karar verilmiştir.

Doktrindeki bazı yazarlar pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasının Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan “...*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...*” hükmü çerçevesinde belirtildiği gibi olmasını savunmaktadırlar. Bazı yazarlar ise bu görüşün aksini savunmaktadır.

Biz ise, pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtle verilebileceği şeklindeki görüşe kesinlikle katılmamaktayız. Çünkü Anayasa maddesinin lafzı incelendiğinde “...*idarenin her türlü işlemine karşı...*” ifadesi göze çarpar. Pişmanlık kurumundaysa, idarenin herhangi mevcut bir işlemi olmadığı gibi, bir idari işleme başlanmış olması zaten kurumdan yararlanma ihtimalini ortadan kaldırır. Başka bir ifadeyle, pişmanlık ve ıslah hükümleri, idarenin bir işlem ve eylemi üzerine değil, mükellefin hissettiği nedamet neticesinde bizzat kendi başlattığı bir süreçtir. Başka bir deyişle, ortada idarenin bir işlemi olmadığı için bunun Anayasa'nın ilgili maddesine dayandırılması açıklamasını çok mantıklı görmüyoruz. Kaldı ki, pişmanlığın idari bir işlem olduğunun varsayımı halinde bile, pişmanlıktan faydalanma şartları ortadan kalktığı için zaten ihtirazi kayıt tartışmasının pratikte anlamı kalmamaktadır.

Öte yandan tarafımızca, bir yandan yükümlünün usulüne uygun yerine getirmedeği vergisel bir ödevi yerine getirmek için idareye başvurarak cezalardan korunması, diğer yandan kendiliğinden (idarenin herhangi bir etkisi olmadan) yaptığı bir bildirim yargı yolunu açık tutma gayesiyle şerh koyması zaten kurumun esas amacına ters düşmektedir. Çünkü pişmanlık, bir yandan özü itibariyle pişmanlık duyan mükellefi cezalandırmaktan vazgeçmeyi, bir yandan da uyuşmazlığı baştan engelleyerek yargı organlarının iş yükünü hafifletmeyi amaçlamaktadır. Hâlbuki mükellefin kendi verdiği dilekçeye ihtirazi kayıt koyabilmesi müessesenin yargı organlarının yükünü hafifletme amacının kısmen de olsa içini boşaltmaktadır. Dahası, pişmanlık hükümleri sayesinde ceza almayan mükellef şerh koyarak dava yoluna gidip davayı kazandığı takdirde ceza ödemeyecek, diğer yandan davayı kaybettiği takdirde yine cezadan kurtulabilecektir. Bu durumsa mükellefe iki yönlü ayrıcalık tanıyarak, ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren iyi niyetli benzer mükellefler aleyhine oldukça haksız sonuçlar doğurabilecektir.

Hatta, herhangi bir kötü niyeti olmadan ya da sehven yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflerin sırf ihtirazı kayıt şerhi vermedikleri için hakları hanel görecektir. Bu durumsa hem beyannamesi zamanında veren hem de vermediği halde ihtirazı kayıt düşmeyen mükellefler ile pişmanlık beyannamesini ihtirazı kayıtle veren mükellefler arasında eşitsizlik yaratacaktır.

Kaldı ki, mükelleflerin tereddüt ettikleri hususlarda Maliye Bakanlığı'ndan izahat istemeleri, mukteza talebinde bulunmaları mümkündür. Bu halde yazıyla istenecek sorulara, sorunun sorulduğu makamca yazı veya sirküler ile cevap verilmesi zorunludur. Hatta 213 Sayılı Vergi Usul Kanu'nun 413'üncü maddesi hükmü gereğince istenilen bilgiye verilen cevap yanlış olsa bile, cevabı alan kişi bu cevaba istinaden bir işlem yapmış ise hakkında ceza ve gecikme faizi kesilmeyecektir.

Tüm bu nedenlerle, mükelleflerin tereddüt duydukları hususlarda zaten özgelge ve görüş almaları mümkündür. Pişmanlık müessesesinde pişmanlık dilekçesinin dava edilemeyeceği şeklindeki vergi idaresi görüşüne katılmaktayız.

2.7.4. Pişmanlık Talebiyle Verilen Beynamede Çeşitli Nedenlerle Ödenecek Verginin Oluşmaması

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde üzerinde durulması gereken önemli bir diğer husus pişmanlıkla verilen beynamede geçmiş veya cari yıl zararı ya da çeşitli nedenlerle (zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnalar gibi) vergiye tabi matrah bulunmaması durumunda ödenecek bir vergi doğmuyorsa, verilen beyannamenin pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağıyla ilgilidir.

Konuyla ilgili olarak vergi idaresi ile Danıştay arasında görüş ayrılığı söz konusudur. Vergi idaresi, pişmanlık talepli beyannamelerde zarar beyanı ya da mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin oluşmadığı hallerde, pişmanlık talebini reddetmekte ve beyannamelere birinci derece iki kat usulsüzlük cezası keserek, ayrıca gerekli görürse incelemeye sevk etmektedir. Nitekim çeşitli tarihlerde verilen muktezalarda da bu doğrultuda görüş bildirilmiştir. Örneğin 04.12.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.30.3044-371-649/52436 sayılı özgelgede

"...kanuni süresinde verilmeyen beyannamenin daha sonra pişmanlık talebiyle verilmesi, ancak bu beynamede zarar beyanı, mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin

bulunmaması veya pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi hallerinde, pişmanlık talebi geçersiz sayılır...”

şeklinde görüş açıklanmaktadır. 30.06.1997 tarih ve 3044-371-647/27154 sayılı özelge, 13.03.1986 tarih ve 2-601028-371/156 sayılı özelgelere de bu yönde görüş açıklanmıştır.

Adı geçen söz konusu özelgelere karşılık, 06.01.1988 tarih ve GEL.V.U.K. 3-24466-371/496 sayılı özelgede, “...verilen beyannamede mahsup ve indirimler nedeniyle ödenecek bir verginin bulunmaması, buna karşılık bir diğer tevkifat ya da vergi alınabilmesi halinde ise mükellefin pişmanlıktan yararlandırılabilmesi...” ifade edilmektedir (Arıca,1989;15).

Bu bakımdan vergi idaresinin görüşü; pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmesi için mutlak şekilde ödenecek bir vergi ortaya çıkmalıdır şeklindedir.

Dolayısıyla vergi idaresinin görüşü doğrultusunda şunu söyleyebiliriz: Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar beyanı veya vergiye tabi matrah yok ve bir şekilde ödenecek vergi de oluşmuyorsa mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaz ve mükellefe iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca mükellefin ilgili dönem hesaplarına takdir veya inceleme işlemleri başlatılır. Buna karşılık, pişmanlıkla verilen beyannamede ödenecek vergi çıkmasa bile, pişmanlıkla beyan edilen vergi dışında buna bağlı bir diğer tevkifat veya vergi alınabiliyorsa o halde mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlandırılır. Bu bakımdan örneğin mükellef pişmanlık beyanında kayıt dışı satış yaptığını beyan ederse ama kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararları nedeniyle kayıt dışı satışa rağmen ödenecek vergi çıkmazsa ancak aynı beyanı nedeniyle katma değer vergisinde ödenecek vergi çıkarsa, işte bu halde mükellefin pişmanlık talebi kabul edilecektir. Bu noktada belirtmek isteriz ki, vergi idaresinin konu hakkındaki yorumuna katılmamaktayız. Çünkü pişmanlık müessesesinin amacı sadece kamu geliri tahsilatı ile sınırlı değildir. Kurumun bir amacı da iyi niyetli mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşviktir. Bu nedenle ödenecek vergi çıkmadığı durumda, idare görüşü nedeniyle iyi niyetli mükellefler beyandan kaçınacak ve kurumun getirilme amaçlarından birine bu yorum engel olacaktır. Dahası pişmanlık müessesesinin düzenlendiği kanunun lafzı ile Vergi Usul Kanunu'nun sistematüğinde pişmanlıkta aranan şartların hiçbirinde illa ki bir vergi ödenmesi şartı da yoktur. Bu noktada idarenin söz konusu görüşünü değiştirmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar gösterilmesi halinde Danıştay önceleri idare ile aynı yönde kararlar verirken, son zamanlarda konuya ilişkin içtihatlarında aksi yönde kararlar vermiştir. Beynamede gösterilen matraha indirimler veya geçmiş yıl zararlarının mahsubu sebebiyle vergi isabet etmemesi yahut vergi mahsubu sebebiyle ödenecek verginin oluşmaması durumunda ise, Danıştay öteden beri vergi idarenin aksi yönünde görüş bildirmiştir.

Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 30.05.1991 tarih, 1989/2254 esas ve 1991/1968 sayılı kararında

"...V.U.K' un 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslahın amacı, idarenin herhangi bir uyarısı olmaksızın yükümlülerin beyannamelerini kendiliğinden vermelerini özendirmek ve yasaya aykırı tutum ve davranışlarından dolayı pişmanlık duyan yükümlüleri korumak olduğu, ayrıca pişmanlık hükümlerinden yalnızca beyannamelerinde vergi matrahı gösteren bir hüküm yer almadığı matrah göstererek beyanname veren yükümlü ile zarar beyanında bulunan yükümlü arasında bir fark bulunmadığı, önemli olan beynamede gösterilen durumun gerçeğe uygunluğu olduğu..."

vurgulanarak zarar beyanlı veya matrahsız beyannamesini de kanuni süresinden sonra pişmanlık dilekçesi ile verenlerin, pişmanlık taleplerinin kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Doktrinde konu ile ilgili büyük ölçüde idarenin uygulamaları desteklenmekte, Danıştay'ın kararları eleştirilmektedir. Örneğin, Yapıcıoğlu

"...vergi ziyayı ancak ödenecek verginin varlığında söz konusudur. Beyan edilen bir matrahın olmadığı durumda vergi ziyayı ve pişmanlık koşulları da mevcut değildir. Pişmanlık ve ıslah başlığı taşıyan kanun maddesinde mükellefin hazineyi uğrattığı bir kayıp için pişmanlık duyması ve bu pişmanlıktan kurtulma isteğinden ancak ödenecek bir verginin varlığı halinde bahsedebiliriz. Zira böyle bir verginin olmaması halinde mükellefin pişman olmasını gerektirecek bir durum olmadığını..."

(Yapıcıoğlu ve Koçak,2001;50) belirterek Danıştay'ın görüşünü eleştirmiş, vergi idaresiyle aynı yönde görüş bildirmiştir. Kocahanoğlu da pişmanlık müessesesinin işleyebilmesi için ödeme süresi geçmiş vergilerin ve pişmanlık zammının alınmasını kurumun temel şartı görmesi nedeni ile benzer şekilde vergi ödenmediği hallerde pişmanlık müessesesinden mükellefin faydalandırılmayacağını ifade etmiştir (Kocahanoğlu, 1977;31).

Bizim görüşümüzse, zarar beyanı veya matrahsız beyannamelerin de pişmanlıktan yararlandırılması gerektiği yönündedir. Şöyle ki idarenin görüşüne göre, pişmanlıktan yararlanmak için mutlaka ödenecek bir vergi çıkmalıdır. Vergi ziyayı, verginin eksik veya geç tahakkukudur. Tahakkuk; verginin tarhını ilgilendiren bir süreçtir. Verginin tahakkuku ile ödenmesi farklı şeylerdir. Verginin ödenmemesi tahakkuku değil, tahsilat sürecini ilgilendirir. Bu minvalde, zarar beyanı veya matrahsız beyannamelerde ödenecek vergi çıkmaması nedeniyle vergi ziyayı doğmadığı açıklaması kanunla bağdaşmamaktadır. Dahası, pişmanlığın temel amacı iyi niyet sahibi mükellefin, suiniyet sahibi mükellefe oranla korunması ve sisteme geri kazandırılması, son kertede belirli bir miktar kamu geliri de elde edilmesidir. Ancak ödenecek vergi çıkmadığı durumda mükellefin pişmanlıktan yararlandırılmaması pişmanlığı salt gelir kapısı olarak görmek anlamına gelmektedir. Mükellefin ıslah olduğunu kanıtlamak için sağlaması gereken yükümlülükleri yalnızca vergiyi ve cezayı ödemek olarak düşünmek oldukça fiskalist ve dar bakış açısına sahip bir yaklaşımdır.

Diğer bir deyişle, deyim yerindeyse, faal nedamet kavramında olduğu gibi suç işleyen failin fiili tamamladıktan sonra kendi iradesiyle suçunu itiraf etmesi nasıl hazineye irat sağlamıyorsa, zarar beyanı ve matrah gösterilmeyen pişmanlık da idare açısından bir anlam ifade etmemektedir (Atçı,2007;120).

Burada belirtmekte fayda var ki, Danıştay'ın görüşlerine katılmakla beraber, pişmanlık maddesinde yalnızca beyannamelerinde vergi matrahı gösterenlerin yararlanacağı yönünde bir hüküm yer almadığı gerekçesiyle mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerektiği görüşünü biz de eleştirmekteyiz. Çünkü sadece kanun maddesinin lafzına yönelik bir değerlendirme yapılması ve maddede aranan diğer şartların göz önüne alınmaması büyük bir eksikliktir.

Danıştay kanun maddesinde yalnızca, matrah içeren beyannamelerin pişmanlıkla verilebileceği yönünde bir sınırlama olmaması hasebiyle matrahsız veya zarar beyanlarında pişmanlıktan yararlanması gerektiğine dair değerlendirmede bulunmuştur. Bu ifade kısmen doğrudur lakin pişmanlığın zorunlu şartlarından birisi de haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi aslı ve pişmanlık zammının ödenmesidir. Bu durumu dikkate almadan sadece genel yapılan bir yaklaşım ile bir sonuca

varmak yalnızca pişmanlık ve ıslah kurumunu değil, mevcut birçok müessesenin de içini boşaltır.

Burada bizim önerimiz, diğer görüş taraftarlarının da eleştirilerini dikkate alarak sorunun çözümü adına yeni bir düzenleme getirilmesidir. Biz de doktrinlerdeki bazı yazarlar gibi (Yılmaz,2002;159) pişmanlıkla verilen beyannamelerde geçmiş veya cari yıl zararı veya çeşitli nedenlerle matrah oluşmaması halinde de, pişmanlık şartlarının gereklerine uygun davranan mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalandırılması gerektiğini düşünüyoruz. Dahası, pişmanlıkla verilen tüm beyannamelerin ciddi bir biçimde denetime tabi tutulması gerektiğini savunuyoruz. Çünkü kanuni bir dayanağı olmamakla birlikte, pişmanlıkla verilen bir beyannamede vergi ödenmesini gerektiren matrah gösterildiği haller mevcutsa zaten takdire gidilemeyeceği konusunda gerek vergi idaresi gerek yargı organları aynı görüştedir. Bu yorum ve uygulama yerleşmiştir. Bahsettiğimiz şekildeki bir uygulama ile *(pişmanlıkla verilen diğer beyannamelerin de titizlikle incelenerek kabul edilmesi ve genel olarak ciddi bir denetim mekanizması sağlanması halinde)* mükellefler mevcut durumunun dışında başka bir beyanda bulunmanın getireceği kaybı görerek, gerçek dışı beyandan kaçınacaklardır.

2.7.5. Mücbir Sebep ve Zor Durum Halinde Pişmanlık

Mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden istifade edebilmeleri için sağlamaları gereken bazı yükümlülükler vardır. Ancak yükümlüler herhangi bir mücbir sebebin varlığı halinde bu sebeplerden dolayı aranan yükümlülükleri yerine getiremezlerse ne olacaktır? Bu durumu açıklamadan önce mücbir sebep ve benzer bir kavram olarak zor durum halini açıklamakta yarar var;

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre mücbir sebep; 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 vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir. Bu minvalde mücbir sebebi; vergisel ödevlerin yerine getirilmesini geciktirebilecek haller olarak tanımlayabiliriz (Doğrusöz,2003;55). Mezkûr kanunun 15'inci maddesine göre mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı durumunda, söz konusu mücbir hal ortadan kalkıncaya kadar vergisel süreler işlemez ve

tarh zamanaşımı işlemeyen süre kadar uzar. Bu bakımdan, kanun koyucu, mükellef ve sorumlulara ödevlerini yerine getirmesi için bu şekilde mücbir nedenlerin varlığı halinde, neden sonlanana kadar ek bir süre tanımaktadır.

Mücbir sebebin en temel özelliği kişi üzerinde iradesi dışında meydana gelen ve sebebin oluşmasını önleyemediği bir durum oluşudur. Bu nedendir ki, kanun koyucu kanun maddesine "...gibi haller..." ibaresi eklemiş, idare ve yargı mercilerine takdir yetkisi bırakmıştır.

Pişmanlık hükümleri bakımından değerlendirecek olursak, VUK'un 13'üncü maddesi hükmüne göre, mücbir sebep hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda, VUK'da yer alan tüm süreler duracaktır. Bu sürelerden birisi de 15 günlük pişmanlıkla beyandaki süredir. Eğer yükümlü pişmanlık dilekçesini verdikten sonra mücbir sebep hali meydana gelirse, bu durumda 15 günlük süre de duracak, mücbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra kalan süre işlemeye başlayacaktır. Bu bakımdan, 15 günlük süre içerisinde, gerekli yükümlülüklerini yerine getiremeyen ve bu yerine getiremeyişi, mücbir sebebe bağlı olarak ispatlayan mükellefler için; pişmanlık müessesesinin uygulanmasından vazgeçilmeyecektir (Kızılot ve Kızılot,2009;88).

Maliye Bakanlığı da konu hakkında bu yönde görüş vermiştir;

Örneğin 30.07.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3044-371-683 sayılı özelgesinde "*mücbir sebep hali sona eren mükelleflerin, beyannamelerini mücbir sebep hali sona erdikten sonra vermeleri halinde, ziyaa uğratılan bu vergiler için pişmanlık talebi ile verilen beyannamelerin kabul edilmesi gerekir.*" denilerek mücbir sebep hali bittikten sonra, pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerin kabul edileceği belirtilmiştir (Kızılot,2002;12). Doktrinindeki görüşlerde bu yöndedir.

Nitekim Danıştay da 4. Dairesi'nin 22.02.1982 tarih, 1982/198 sayılı kararında

"...pişmanlık ve ıslah talebiyle beyanname üzerinden tarh edilen süresi geçmiş vergilerin 15 günlük ödeme süresi içerisinde ödenememesinin; mükellefin çok zor durumda olması veya mücbir sebep haline bağlı bulunduğu hallerde; anılan sürede tamamen ödemede bulunmama nedeniyle, daha önceden yapılan işlemin terkini ile resen vergi tarhına gidilemeyeceğine..." karar verilmiştir.

Belirtmek gerekir ki, mücbir sebep halinin 15 günlük süre içerisinde meydana gelmesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı etkiler. 15 günlük ödeme

süresinde vergi aslı ve pişmanlık zammı herhangi bir sebep yokken ödenmezse, 15'inci günden itibaren meydana gelen mücbir sebep halleri mükellefin geriye dönük olarak pişmanlıktan yararlanmasına imkân vermez. Danıştay'ın 30.04.2013 tarih, 2011/235 esas ve 2013/195 sayılı kararında da bu hususa yer verilmiştir.

Zor durumun pişmanlık ve ıslah hükümlerine etkisini değerlendirecek olursak; V.U.K'un "Mühlet Verme" başlıklı 17'inci maddesinde

"Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin 1 aydan az olması halinde 1 ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı'nca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için: mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır. İstemde gösterilen mazeret mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Zor durum sayılabilecek haller mücbir sebepler gibi kanunda açıkça belirtilmemiş, bu konuda idareye takdir yetkisi tanınmıştır. Örneğin; mükellefin kendisinin kaza geçirmesi mücbir sebep olarak kabul edilebilirken, eşinin kaza geçirmesi zor durum olarak nitelendirilebilir. Bu bakımdan zor durum, mücbir sebebe oranla vergi ödevlerinin yerine getirilmesini tamamen imkânsız kılan bir olay ve durumdan ziyade; bunun ifasını güçleştiren bir olay veya durumu ifade etmektedir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerine etkisi bakımından zor durumun değerlendirilmesi ise tamamen idarenin takdirine bağlı bulunduğu; pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanması yönünden fazlaca önem taşımamaktadır. Çünkü verilebilecek süre her durumda 15 günü geçemeyeceği için mükellefler çok zor durumda kalmadıkça bu yola başvurmamaktadırlar (Kızılot ve Kızılot,2009;89).

Pişmanlık müessesesinin etkinliğinin artırılması için zor durum halinde de pişmanlık hükümlerinden hangi şartlarla yararlanılabileceğinin idari bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasının önemli olduğu kanaatindeyiz.

2.7.6. Mükellefe Beyana Çağrı Mektubu Gönderilmesi Durumunda Pişmanlık ve İslah

Kendisine beyana çağrı mektubu tebliğ edilenlerin pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı hususu mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluk yaratan konulardan birisidir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 52'inci maddesinde gelir vergisi mükelleflerinden sürekli beyanname vermek zorunda olmayanların (ticari kazanç, gerçek usulde zirai kazanç, serbest meslek kazancı elde edenler dışında kalanlar) bilinen adreslerine takdire sevk işlemlerinden önce adi posta ile "Beyana Çağrı Mektubu" gönderileceği ifade edilmiştir. Maddenin devamında beyana çağrı mektubu tebliğinin (olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık talebini engellemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde beyana çağrı mektubu gönderilmesinin, pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına engel olmayacağı anlaşılmaktadır.

Doktrinde de bu görüşü savunanlar ile aksini (Atçı,2007;126) savunanlar mevcuttur. Beyana çağrı mektubunun gönderilmesinin, pişmanlığı etkilemeyeceğini savunanlara göre; kanun koyucu pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için mükellef hakkında herhangi bir ihbar yapılmaması, vergi incelemesine başlanılmamış ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olma şartını aramaktadır. Bu durum da vergi dairelerinin herhangi bir yolla elde ettiği bilgi pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya mâni değildir. Buna karşılık, vergi dairesince beyanname vermeme nedeni sorulduktan sonra pişmanlık hükümlerinden yararlanılmayacağı yönünde Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde özalgeler vermiştir.

Danıştay da beyana çağrı mektubunun pişmanlığı engelleyeceği yönünde kararlar vermiştir. Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 02.10.1992 tarih ve 1992/322 karar, 1991/420 esas numaralı kararında

"...mükelleflerin 371. maddeden yararlandırılabilmesi için ceza gerektiren eylemin, mükellef tarafından dilekçe ile bildirilmesinden önce vergi idaresi tarafından herhangi bir şekilde saptanmamış olması gerekmektedir. Beyannamenin süresinde verilmediğini saptayan vergi idaresince yükümlülerin beyana çağrılması üzerine verilen beyannamelerin,

kendiliğinden verilmiş beyannameler olarak kabulü olanaksızdır. Bu gibi durumlarda artık vergi incelemesine başlanıp başlanmadığı noktasını araştırmanın gereksiz olduğu...”

belirtilmiştir. Danıştay 3’üncü Dairesi’nin, 1992/2599 esas ve 1994/1138 sayılı kararında da aynı doğrultuda hüküm verilmiştir. Bu kararların aksine Danıştay 9’uncu Daire 22.01.1993 tarih 1992/2488 esas ve 1993/212 sayılı kararında “...beyana çağrı yazısının tebliği, vergi incelemesine başlandığı anlamına gelmez...” diyerek, beyana çağrı mektubunun pişmanlıktan yararlanmayı engellemeyeceğine karar vermiştir.

Konu hakkında bizim görüşümüz ise, Danıştay’ın ilk kararlarıyla aynı doğrultuda olarak, mükellefe beyana çağrı mektubu gönderilmesinin, pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engellemesi gerektiği yönündedir. Çünkü idarenin mükellefe beyanname vermeme nedenini sorması vergi incelemesi niteliğini taşımasa da kendiliğinden haber verme şartındaki, mükellefin bağımsız iradesini etkilediği açıktır. Kaldı ki maddeyi sadece lafzi olarak yorumlamak da yanlıştır. Kanun koyucu, pişmanlık müessesesini vergi sistemimize getirirken mükellefin gerçekten yaptığı eylemden pişmanlık duyarak, hatasını fark edip geri dönmesini amaçlamaktadır. Hâlbuki beyana çağrı mektubundan sonra mükellefin pişmanlıkla beyanda bulunması halinde mükellefin böyle bir psikolojik durum yaşadığını söylemek güçtür. Bu durumda mükellefi beyanda bulunmaya iten olsa olsa, yakalanmış olmanın verdiği psikolojik baskı ve mecburiyet duygusudur. Dahası, beyana çağrı mektubu üzerine pişmanlık talep eden mükellefin talebinin kabul edilmesiyle, tüm yükümlülüklerini kanuna uygun ve zamanında yerine getiren bir mükellef açısından eşitlik ilkesi de zedeleneyecektir. Dolayısıyla, beyana çağrı mektubunun pişmanlık hükümlerini engellemeyeceği şeklindeki yorumların kanunun hem lafzı hem ruhu hem de amacına aykırı olduğu kanaatindeyiz.

2.7.7. Haksız Yere Vergi İadesi Alınması Durumunda Pişmanlık ve İslah Hükümleri

V.U.K’ un vergi ziyasını düzenleyen 341’inci maddesinde “...şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair süratlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermekte vergi ziyası hükmündedir...” denilerek haksız vergi iadesi alınması fiili, eksik matrah bildirme veya hiç matrah bildirmeme gibi, vergi ziyasına neden olan bir eylem kabul edilmiştir. Söz konusu hüküm ile mezkûr kanunun 371’inci maddesi birlikte değerlendirildiği zaman, haksız yere vergi iadesi alınması durumunda pişmanlık hükümlerinden

istifade edileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak, uygulamada yargı organları ve idarenin konu hakkında farklı görüşleri olduğu görülmektedir.

Danıştay 11'inci Dairesi'nin 1996/7067 esas ve 1998/193 sayılı kararındaysa "...haksız yere katma değer vergisi iadesi aldığı kanısına vararak bu şekilde gerçekleşen kusurlu davranışını vergi dairesine yazılı olarak kendiliğinden bildiren ve aynı gün gecikme zammı ile birlikte ödemede bulunan yükümlü hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca ceza kesilemeyeceği..." belirtilmiştir. Buna karşılık, bu kararın aksi yönünde, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 2000/160 esas ve 2000/297 sayılı kararında "...haksız olarak aldığı katma değer vergisi iadelerini pişmanlık hükümlerinden yararlanarak ödeyen yükümlü şirketin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağına..." hükmedilmiştir.

Maliye Bakanlığı 06.12.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.35-3154 sayılı özelgesinde "...istisna kapsamındaki satışınızla ilgili haksız yere iadesine sebebiyet verilen KDV dolayısıyla pişmanlık hükümlerinden yararlanma talebinde bulunmanız halinde, haksız yere iade edilen vergi için iadenin yapıldığı tarihten itibaren pişmanlık zammı hesaplanması gerekmektedir..." diyerek, haksız yere alınan KDV iadesi için pişmanlık dilekçesi verilebileceğini belirtmiştir. Bu özelgenin aksine, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2008 tarih ve 0475 sayılı özelgesinde; "...netice olarak nakden ve mahsuben haksız yere alınan KDV iadesiyle ilgili olarak yapılacak geri ödemelerin, V.U.K' un 371'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmayacağı..." belirtmiştir. İdare bu görüşünü 2007/8 Seri Numaralı VEDOP Uygulama İç Genelgesinin, İade Tutarını Etkileyen Düzeltme Beyannameleri Üzerine Yapılacak İşlemler başlıklı bölümünde bulunan;

"...iade tutarını azaltan bir düzeltme beyannamesi verilmiş ise; bu beyannameye ait damga vergisi için tahakkuk fişi düzenlenecektir. Düzeltme beyannamesi verilmeden önce iade yapılmış ise haksız yere iade edilen vergi mükellefin beyanı esas alınarak ihbarname kuralına göre tarh edilecek ve gerekli vergi zıyat cezası kesilecektir..." şeklindeki ifadeye dayandırmıştır.

Hâlbuki söz konusu hüküm kanuni süresinde verilmeyen ve pişmanlık talepli olmayan haksız vergi iadelerini kapsamaktadır. Söz konusu, iç genelge, vergi iadelerinde uygulama yönünden bağlayıcı bir düzenleme olmadığı gibi, kanunlar normlar hiyerarşisinde tebliğlerin üzerindedir. Yani haksız vergi iadesini vergi zıyatı olarak

tanımlayan ve aynı zamanda vergi ziyaından pişmanlık hükümlerine cevaz veren bir kanun varken, onun altındaki bir genelge ile haksız iadelerin pişmanlık kapsamı dışarına çıkarılması kanunun amacına da aykırıdır. Kanaatimizce, haksız yere vergi iadesi alanların pişmanlık şartlarını taşımaları ve yükümlüleri temin etmeleri durumunda, pişmanlıktan yararlandırılmaları gerekmektedir.

2.7.8. Kira Gelirlerinin Pişmanlıkla Beyanı

Elde edildiği halde beyan edilmeyen kira gelirlerinin pişmanlık ile beyan edilip edilmeyeceği, edilirse istisna tutarının ne olacağı pişmanlık müessesesindeki özellikli konulardan birisidir. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinin sıkça sorulan sorular “Kira Geliri Elde Edildiği Halde Beyanname Verilmez veya Eksik Beyan Edilirse Ne Olur” başlıklı bölümünde;

“...meskenlerde elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 2015 yılı için 3.600 TL’lik istisnadan yararlanamaz. Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyanname yer almayan konut kirası gelirlerini, kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler söz konusu istisnadan yararlanabilirler. Kira gelirin beyan edilmediğinin veya eksik beyan edildiğinin vergi dairesince tespit edilmesi halinde, vergi dairesi tarafından cezalı tarhiyat yapılır...” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.02.2007 tarih 2007/3 sayılı yazısında da,

“...uygulama birliğinin sağlanabilmesi ve farklı uygulamalardan kaynaklanan mükellef mağduriyetinin önlenmesi amacıyla, ilgili beyan döneminde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen gayrimenkul sermaye iradına (mesken kira geliri) ilişkin olarak verilen beyannamelerini VUK’un 371’inci maddesi hükmü dâhilinde kabul edildiği durumlarda, Gelir Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinde hüküm altına alınan gayrimenkul sermaye iradi istisnasının da uygulanması gerekir...”

denilmiştir. Bu bakımdan, elde edildiği halde, süresinde beyan edilmeyen kira gelirlerinin de hem pişmanlıkla beyan edilebileceği hem de istisnai tutarının pişmanlıktan yararlanma durumunda dahi mevcut olacağı anlaşılmaktadır (Eser,2011;74).

2.7.9. Elektronik Ortamda Verilen Pişmanlık Beyannamesinin Durumu

Mükellefler pişmanlık talepli beyannamelerini vergi dairelerine isterlerse elden, isterlerse elektronik ortamda verebilirler. Ancak 2005 yılında uygulamaya geçen e-

beyanname uygulamasından sonra, elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu bulunan mükelleflerin, kanuni verilme süresinde verilmeyen beyannamelerini, düzeltme beyannamelerini ve pişmanlık beyannamelerini elektronik ortamda vermeleri mecburiyeti getirilmiştir.

Kanuni süresinden sonra elektronik ortamda gönderilen beyannamelerde, PIS (Pişmanlık Talepli Beyanname) kutucuğu işaretlenirse pişmanlık talepli, KSS (Kanuni Süresinden Sonra) kutucuğu işaretlenirse kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname hükümlerine göre sistem tarafından işlem yapılmaktadır.

Bu noktada uygulamada sorun yaratan bir hususa değinmekte fayda görüyoruz. Önceki bölümde değinildiği üzere yargı mercileri ve vergi idaresi kanun maddesinde yer almamakla birlikte, pişmanlık talepli dilekçe olmaksızın verilen pişmanlık beyannamelerinin herhangi bir köşesine pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istenildiği belirtilmiş ve süresi içinde ödeme yapılmışsa, yükümlüler pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaktadır. Konuyla ilgili yargı kararları da bu yöndedir. Hâlbuki bu görüşün aksine idare elektronik ortamda verdiği pişmanlık taleplerinde sehven yapılan yanlış işaretlemenin düzeltilmesine izin vermemektedir. Şöyle ki, mükellefler beyanları elektronik ortamda verirken, sehven PIS kutucuğu yerine, KSS kutucuğunu işaretlemeleri halinde sistem tarafından kendilerine %50 oranında vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilerek tahakkuk işlemi yapılmakta, elektronik ortamda bu işlem mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu durum üzerine mükellefler işaretlemeyi sehven yaptıklarını belirten bir dilekçe ile idareye başvursalar da idare aksine görüş sergilediği durumlar olsa da çoğunlukla sehven yapılan kutucuk işaretlemesi için yapılan düzeltme başvurusuna olumsuz cevap vermekte, cezalı tarhiyatı düzeltmektedir (Erol,2013;19).

Belirttiğimiz sorunla ilgili Bursa Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 04.09.2007 tarihi ve 077004 sayılı cevapta

"...elektronik ortamda pişmanlık tercihi işaretlenmeyip kendiliğinden verilen beyanname tercihinin işaretlenerek gönderilen beyannameler için daha sonra pişmanlık talebinde bulunulamayacağı (ilk tercihin değiştirilemeyeceği) ..."

belirtilmiştir. 24.03.2008 tarih ve 1527 sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı özelgelerinden de bu doğrultuda görüş

bildirilmiştir (Erol,2013;19). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ise aksi yönde görüş vermiştir.

Yüksek yargı organı Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.06.2010 tarih ve 2008/997 esas, 2010/3500 sayılı kararında da yanlış kutucuk seçilmesi ve aynı gün idareye başvurularak pişmanlık talebinin beyan halinde, mükellefe vergi zıyaı cezası kesilmemesi gerektiği, cezalı tarhiyatın VUK'a aykırı olduğu ve mükellefin pişmanlıktan yararlandırılması gerektiğine karar verilmiştir.

Pişmanlıkla ilgili kanunda aranan yükümlülüklerini olması gerektiği gibi ve zamanında yerine getiren mükelleflerin, sırf yanlış kutucuk seçmelerinden dolayı pişmanlık hükümlerinden faydalandırılmamasını, müessesenin amacıyla bağdaştıramadığımız gibi, kâğıt ortamında dilekçe verenlerin hatalarını düzeltebilirken; elektronik ortamda dilekçe verenlerin hatalarını düzeltme imkânlarının olmamaları açık şekilde yükümlülükler arasında sağlanması gereken eşitliği zedelemektedir. Bu sebeplerle, vergi uygulayıcıları arasında yaşanan bu yorumlama karmaşasına son verilerek, haksızlıkların önüne geçilmesi gerekmektedir.

2.7.10. Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenen Raporların Pişmanlık Hükümlerine Etkisi

Pişmanlık müessesesinde önem teşkil eden hususlardan birisi de yeminli mali müşavirlerce 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde düzenlenen tasdik, iade veya diğer raporlarda, mükellef/sorumlular veya diğer ilgili kişiler nezdinde bildirilen kanuna aykırı eylemlerden sonra bu kişilerin pişmanlıkla beyanda bulunup bulunmayacakları ile ilgilidir.

Pişmanlık hükümlerinin düzenlendiği VUK'un 371'inci maddesinde pişmanlıkla beyanda bulunulacak husus hakkında, kendiliğinden beyandan önce olayın vergi dairesinin ıtılama girmemesi şartı aranmaktadır. Yani, pişmanlık dilekçesindeki eylemi idare, dilekçeden önce zaten biliyorsa, pişmanlık talebini reddetmektedir. Bu bakımdan, mükellef/sorumlular veya diğer ilgili kişiler nezdinde düzenlenen kanuna aykırı eylemlerin bildirildiği yeminli mali müşavir raporları vergi dairesinin kaydına girdiği tarihte, idare artık eylemlerden haberdardır ve bu itibarla bu tarihten itibaren pişmanlık talebinin reddi gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak, B.07.0.GEL.0.30/3025-353-261/19855 sayı ve 13.05.2005 tarihli muktezada da benzer şekilde

“...yeminli mali müşavir tasdik raporu vergi dairesi kayıtlarına girene kadar, mükellef pişmanlık talebiyle ya da düzeltme beyannamesi vermek suretiyle eksik beyanını tamamlayabilecektir. Mükellef yerine yeminli mali müşavirin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması ve bu yöndeki talebinin kabul edilmesi mümkün değildir...”

Bu çerçevede yeminli mali müşavir tarafından hakkında olumsuz rapor (kanuna aykırı vergisel suç veya kabahat işlendiğini ihbar eden) düzenlenen yükümlüler, bu raporun yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesinin kayıtlarına girmesinden önce, VUK’un 371’inci maddesi kapsamında pişmanlık isteminde bulunursa, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Buna karşılık, YMM raporu vergi idaresi kayıtlarına intikal ettikten sonra, YMM raporunu alan vergi idaresi bu raporu ihbar olarak kabul edeceğinden, yükümlüleri pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırmaz (Erol,2013;19).

BÖLÜM

3. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM İLE PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

3.1. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM HAKKINDAKİ GÖRÜŞLER

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesi şeklinde ifade edilebilir (James ve Alley, 2004;27). Hükümet-birey ilişkisinde, vergi uyumu konusunda, hükümet perspektifinden yapılan tanımlamalarda vergi kanunlarının cezai yaptırımını olan kanunlar olduğuna ve mükelleflerin bunlara uyma zorunluluğua değinilmiştir.

Bu tanımlamalardan yola çıkılarak, vergi uyumunun hükümet-birey ilişkisinde ağırlıklı olarak hükümet desteğinde ortaya çıktığı, yasaların belli şartlara bağladığı bir vergi uyumunun nasıl gönüllü bir şekilde yürütülebileceği düşünülebilir. Ayrıca, vergi yasalarına yüzde yüz uyumun vergi uyumunu yüzde yüz sağlayıp sağlayamayacağı tartışılabilir. Ancak unutulmamalıdır ki, mükellefi vergi ödemeye zorla ikna etmeye yönelik uygulamalar, onları daha fazla vergi ödemeye ve bürokratik işlemlere maruz bırakmaktadır ayrıca mükellefleri ekonomik faaliyetlerini azaltıcı davranışlara yönlendirebilir. Öyleyse bireyler, vergi gelirlerini halkın ortak cüzdanı olarak düşünebilecekleri bir zeminde ve kendi gelirlerinden bu cüzdana katkı yapmayı dileycek tutarlarda gönüllü uyuma razı olmaktadır.

Literatürde, vergi uyumunu pek çok perspektiften ele alan çalışmalar mevcuttur. Vergi uyumu konusundaki araştırmalar, ilk olarak Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo tarafından gerçekleştirilmiştir. Allingham ve Sandmo'ya göre vergi beyanı, belirsizlik altında verilen bir karardır. Bunun nedeni ise vergi otoritelerinin, bireylerin gelirini tam olarak beyan edebilmesi için, vergi ödemeyenleri otomatik bir şekilde tespit edip cezalandırabileceği bir sisteme sahip olamaması olarak görülmektedir. Teoriye göre, mükellefler iki şekilde seçim yapabilmektedir; mükellefler gerçek gelirini beyan edebilirler, ya da gerçek gelirinden daha azını beyan edebilirler. Gerçek gelirinden daha azını beyan etme olasılığı ise vergi otoriteleri tarafından incelenip incelenmemesine ve

cezaların yüksekliğine (caydırıcılık faktörlerine) bağlıdır (Allingham ve Sandmo, 1972;323).

Allingham-Sandmo modeli olarak adlandırılan Rasyonel Tercih Teorisi, toplumdaki bireyleri, kendi faydasını en çoklaştırmaya çalışan, vergiyi ise minimize eden homoeconomicus (iktisadi birey) olarak ele almaktadır.

Allingham ve Sandmo'nun 1972 yılında vergi uyumu ile ilgili yaptığı ilk çalışmanın, 1968 yılında Gary S. Becker 'in "Suç ve Ceza: Ekonomik Yaklaşım" adlı çalışmasından geliştirildiği bilinmektedir. Becker bahsedilen çalışmasında, temel bir perspektifle ulus devletlerin, kanunlarla bireysel ve mülkiyet haklarının yanı sıra, ekonomik aktiviteleri de düzenlediğinden bahseder. Ayrıca adı geçen çalışma, birey odaklı bir bakış açısıyla mevzuatın yürürlüğe girmesinde ayrılan kaynaklar ile cezaların nasıl belirlendiğini sorgular (Becker, 1968;68).

Vergi uyumuna yönelik yapılan ilk çalışmalardan hareketle, 45 yıllık bir dönemden beri bu konunun tartışıldığı söylenebilir. Denetimlerin uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin etmeye çalışan Allingham Sandmo'nun çalışmasını; Roth, Scholz, Witte (1989), Cox, Dubin, Graetz, Wilde (1990), Erard (1992) çalışmaları takip etmiştir. Vergi uyumunda denetimin genel etkilerini vurgulayan bu çalışmalar sosyo-kültürel değişkenleri ele almadığından, zamanla geliştirilmeye ihtiyaç duymuştur.

Denetimlerin, uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin ederek Rasyonel Tercih Teorisi'ni açıklayan çalışmalar, aslına bakılırsa uygulamayla doğru orantılıdır. Gelişmekte olan ülkeler ile gelişmemiş ülkelerde vergi denetiminin yetersiz olması söz konusu olduğundan, mükellefler vergi kaçırma daha cesaretli olabilmektedir. Ancak, denetim oranı tek başına ele alındığında, vergi uyumu ile ilgili net bir kanıya varmada yetersizdir.

Tauchen, Witte ve Beron (1989)'da "1979 Taxpayer's Compliance Measurement Program (Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı)" ile mikro veri tabanında kesitsel bir çalışma yaparak, denetimlerin uyum üzerindeki etkisinin zayıflığını vurgulamıştır.

Vergi uyumu konusunda yaygın görüşlerden bir diğeri de mükellefin kendi kendine gönüllülüğüne dayalı vergi ödeyebilme kabiliyetinin dışsal etkenlere bağlı olduğu, ancak temelde içten gelen bir dürtünün (ahlak, etik, bilinç, kültür) de etkili olabileceğidir.

Vergi uyumu olgusu, bir yandan mükelleflerin devlet otoritesinin gereği olarak verginin ödenmesi gereken bir yükümlülük olduğunun farkına varması, diğer yandan ise mükelleflerin vergi oranlarını yüksek bulmalarından dolayı vergiye uyum konusunda sıkıntı yaşadıklarını ifade etmesi noktasında çelişen durumları barındırır. Dolayısıyla, devletin belirlediği vergi oranlarına mükellefin uyum sağlayabilmesi, gelirinden harcayacağı bu miktarı kabul ederek ödeyebilmesine bağlıdır.

Tarihsel süreçte, vergi oranlarının mükellef üzerinde vergi tazyikine neden olacak şekilde belirlendiği “Poujade Hareketi”, dönemin ilk ve en önemli vergi reaksiyonu olarak kabul edilmiştir. Kenan Bulutoğlu, 1953 yılında gerçekleşen Poujade ayaklanmasını Fransa'nın en fakir eyaleti olan Lot kasabasında, mükelleflerin verginin tahsiline fiilen engel olması ve ödenecek vergiyi kabul etmemesini, maliye ve siyasetin sıkı ilişkisinin bir sonucu olarak görmüştür (Bulutoğlu, 1958;173).

Vergi oranlarının yüksek olması, ceza miktarı, denetim oranı gibi değişkenlerin vergi uyumunu açıklamada salt yeterlilik sağlayamaması üzerine geliştirilen ve sosyo kültürel değişkenleri içeren Ahlaki Duygular Teorisi, vergi uyumunu etkileyen faktörlere tamamlayıcılık katmaktadır.

Ahlaki Duygular Teorisi, bireyi homoeconomicus olarak görmek yerine, bireyin etkilendiği tüm değişkenleri ele alıp psikolojik algılarını inceleyerek onların ekonomik sistemdeki davranışlarını açıklamamıza yardımcı olmaktadır.

Bireyi psikolojik yönleriyle ele alan Ahlaki Duygular Teorisi, rasyonel güdüler dışında bireyin sahip olduğu diğerkâm güdüsünü, tercih belirlemede önemli bir etken olarak görür. Toplumunu oluşturan bireylerin, bencil duyguları dışında başkalarının yararını da kendi yararı kadar düşünebileceğini açıklayan diğerkâm güdüsü (altruizm), insanların toplu yaşama bağlılığı fikrine dayanmaktadır. Bireyler bir arada olduğu sürece birbirlerinin gelişimine destek olurken, kendi gelişimlerini de tamamlayarak refahlarını artırırlar.

Vergi ahlakı ve buna bağlı vergi uyumu hususunda diğerkâmlık önemli bir unsurdur. Çünkü vergi ödemek; kolektif faaliyetlere katılım hususunda siyasi otoriteye bağlı yaşayan, topluma aidiyetlik duygusu barındırmayıp bencil yaşayan bireylerin yanında diğerkâmcı bireyleri de içinde barındıran bir faaliyettir. Toplumdaki tüm bireylerin bencil yaşayan bireylerden oluşması, toplumsal refah açısından çeşitli sıkıntılar doğuracağından,

bencil şekilde yaşamını sürdüren bireyleri diğerkâmcı bireyler haline getirmek devletin görevidir. Bu dönüşümün, tıpkı bir sihirli değnek gibi birden oluşması beklenemez. Ancak, devlet toplumu bütünleştirmek adına yapacağı faaliyetlerle bunu destekleyebilir. Nitekim gönüllü uyum da bu faaliyetlerden bir tanesidir.

Siyasi aktörlerin, vergi ödemede kurguladığı politikaları içsel motivasyonu ile birleştiren bireyler, bu birleşim düzeyinde kamu faaliyetlerine katılmak isteyecektir. Nitekim vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişkin olduğu ülkelere bakıldığında, vergi, hizmet talep etme ve hizmet alma özgürlüğü biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Bu ülkelerde içsel motivasyonun neden bu denli yüksek olduğu ileriki bölümlerde incelenecek olup, çalışmamızın bu kısmında içsel motivasyonu etkileyen ahlak ve bilinç kavramlarını vergi ile ilişkilendirmeyi uygun bulmaktayız.

Verginin zorunluluğundan ziyade, iç huzurla, usulüne uygun olarak, bir hediye gibi devlete verilmesini öngören Novadis'e göre; "İnsan, vergilerini sevgilisine bir buket çiçek verdiği gibi ödemelidir" (Cansız, 2006;115).

Dünyada, devlet ve bireyler arasındaki ilişkilerin gelişimi adına bilinç düzeyini arttırıcı çeşitli politikalar uygulanıyor olsa da bireylerin doğuştan sahip olduğu veyahut sonradan kazandığı birtakım algısal mekanizmalar, bilinç düzeyini olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir. Konuyu, maliye literatüründeki mali yanılısama kavramı ile daha ayrıntılı açıklamaya çalışalım.

Puviani (1903)' nin çalışmasından etkilenen Buchanan ve Wagner'e göre (1977); vergi ödeyicileri yüksek bilgi maliyetlerinden dolayı (vergilerin artan oranlılığı, vergilerin karmaşıklığı, vergilerdeki otomatik artışlar, vergileme yerine borçlanma ve para basma gibi faaliyetler gibi unsurların etkisini gözetmeksizin) dönemler arası bütçe kısıtının farkına varmazlar (Schuknecht, 2004;135). Bireyler, kamu kesimini ödedikleri vergilere göre değerlendirdiklerinde, kamu hizmeti talepleri de buna bağlı olarak artar ya da azalır (Kirmanoğlu, 2011;88). Vergi ödeyicisi algısının ne yönde olduğu politik birimler için önem taşıdığından mali yanılısama, uzun dönemde vergi yükünün artabileceğini öngöremeyen bireyler için olumsuzluk teşkil etmektedir. Dolayısıyla siyasi birimler, konjonktüre göre vergi gelirlerini arttırma adına, mali yanılısamayı yaratmak ya da beslemek isteyebilir. Ancak bu durum, bireyin vergi ile ilgili bilincini zedeleyebilir.

Yukarıdaki durum göz ardı edildiğinde (mali yanlısamanın vergi bilincini olumsuz etkilemediği bir toplumda), kamu hizmetlerinin karşılanmasında verginin öneminin farkında olan bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme isteğinin düzeyi, yani vergi bilinci artar (Akdoğan, 2003;55).

Cullis ve Jones (1992) bireylerin iki tür yanlış bilince sahip olduğunu savunmuştur. Bunlardan biri; kamu hizmetinden kaynaklanan vergi yükünü tahmin etmeyen yani mali yanlısamaya maruz bırakılan optimist (iyimser) bilinç, diğeri ise; vergi yükünü aşırı tahmin eden yani vergi ile alınan kamu hizmetini karşılaştırdığında devletin elde ettiği geliri haksız gören pesimist (kötümser) bilinç türüdür (Cullis ve Jones, 1992;77).

Öyleyse, bireylerin üzerindeki vergi yükünü tam olarak algılayamadıkları bir toplumda, her iki yanlış bilinç türüne rastlamak muhtemeldir. Bu nedenle, başarılı bir vergi sistemi için temel şartlardan birisi bilinçtir.

Vergi kitaplarında çokça rastladığımız diğeri bir kavram olan vergi ahlakı; vergisel yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz olarak ifa edilmesi anlamına gelmektedir (Schmölders, 1976;214).

Peki, bireyin vergi ahlakını hangi etkenler şekillendirir? Bireyler vergi ahlakının oluşmasında hangi unsurları önemsemektedir?

Her şeyden önce Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ya da gelişmiş ülkelerin bir kısmında var olan temel sorun, toplumdaki her bireyin erdem duygusuna sahip olmaması nedeniyle, birtakım yasal müeyyidelerle toplumsal ahlakilik seviyesinin arttırılmaya çalışılmasıdır.

Toplumun, vergileri “tüm bireylerin refahını sağlayıcı ortak cüzdan” olarak düşünen mükelleflerden oluşması da ahlakilikte önemli unsurlardandır. Ortak cüzdan anlayışı, kayıt dışılığın önlenmesi, toplumdaki hiçbir bireye ayrıcalık tanınmadığı, cezalar ve yaptırımlar karşısında tüm bireylerin eşit olduğu hususudur. Devlet kuralları uygularken uzlaşmacı bir tavır izlediğinde, uzun vadede vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı düşünülmektedir.

Öte yandan, vergilerin haksız yere alındığına dair düşüncelere sahip olan bireyler için, vergilerin ne için alındığı, nereye harcanacağı ve mali sömürüyle karşılaşılacağı net olarak ortaya konulması önemlidir. Öyleyse, toplumu meydana

getiren vatandaşların her birinde bulunmasının toplumsal refahı arttırmada önemli olduğunu bildiğimiz ahlak kavramının ne anlama geldiğini ve vergilendirilmeyle ilişkisini açıklamaya başlayalım.

Adam Smith 1759 yılında, “The Theory of Moral Sentiments” adlı kitabında, ahlakın meydana geldiği unsurları tartışırken, temelde iki soru üzerinde düşünmekten bahseder (Smith, 1759;55):

- Erdem hangi duyguları barındırır?
- Erdemin içerdiği duyguları barındıran karakter bizi hangi davranışlara yöneltir?

Yukarıdaki sorular erdemin hedonist ve alturist duygularla olan ilişkisine vurgu yapmaktadır.

Tarihsel süreçte felsefe kitaplarında, erdem ve ahlak konuları sık sık tartışılan konular olup, Sokrates, Eflatun ve Aristoteles gibi önemli filozofların çalışmalarında yer almıştır.

Eski Yunan felsefesinde de çeşitli tanımlamaları yapılan ahlak kavramını Bentham faydacı felsefeyle birleştirilerek farklı bir boyut kazandırmıştır. Benthamcı düşünceye göre faydacılık, insan davranışının ahlakiliğini sorgulamada, hedonist duyguları barındırır (Güriz, 1963;17). Bireylerin, arzu ettiği şeylerin peşinden gitmesine neden olan duygu hazdır. Faydacı felsefeye göre insan, doğuştan gelen bir güdüyle haz veren şeylere istek gösterirken, acı veren şeylerden kaçınır (Kirmanoğlu, 2011;89).

Bentham’ın ahlak teorisinde; bireyler yapmış oldukları eylemlerle mutluluğu yakalama, acıyı yok etme eğiliminde olduğu sürece doğru bir eylem içindedir (Yıldız, 2014;111). Bu bağlamda bütün düşünceler ahlakiliğin iyi olma, adil olma, bilgi gibi kıstaslara bağlılığını ortaya koymaktadır.

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişkin olduğu bir toplumda, mükellef açısından yükümlülüklerin sorunsuz işleyeceği düşünülebilir. Ancak vergi idaresi ve vergi ödeyicisi arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde işleyişinde, maddi edimin yerine getirilmesi söz konusu olduğundan, hükümetin bireylere yaklaşımı da önem taşımaktadır.

Vergi uyumunda, hükümet birey ilişkisini açıklayan çalışmaların öncülerinden Feld ile Frey; mükellef ve vergi otoritesi arasında karşılıklı saygı ve hoşgörü ile birbirine

ortaklık ilişkisi içinde davranmayı, psikolojik vergi sözleşmesi olarak ele almaktadır. Psikolojik vergi sözleşmesi yapılmadığında, örneğin vergi idareleri, mükelleflere hiyerarşik düzende üst-ast ilişkisi içerisinde yaklaşmaya kalkıştığı takdirde, bireylerin vergi kaçırmaya eğimli olduğu ifade edilmektedir (Feld ve Frey, 2007;102).

Nitekim, son yıllarda ortaya çıkan neoklasik yaklaşım çerçevesinde uygulanan neoliberal politikalar sonucunda vergi politikaları, vergi yükü, devletin finansman kaynakları ve ekonomik sistemin işleyişi bir dönüşüm geçirmektedir. Bu dönüşümün iki ayağında birey ve devlet arasındaki ilişkiler yeniden şekillenmektedir. Yalnız maliye politikalarında yaşanan dönüşüm değil, aynı zamanda konjonktür de sürecin işleyişine katkı sağlamaktadır. Bu anlamda kritik nokta, vergi uyumuna etki eden faktörler ışığında vergi uyumsuzluğunun nedenlerini belirlemek ve buna uygun politikaları sürdürmek olmalıdır. Çalışmanın bu kısmında, vergiye gönüllü uyum konusunda süreci belirleyen etkenler irdelenecektir.

3.2. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ İŞLEYİŞİ

Vergiye gönüllü uyum programının geliştirilmesi için, uyumu gerçekleştirmek isteyen ülkenin hangi uygulamaları etkin yürütebileceğinin, hangilerini yürütmede zorlanacağını tahmini gereklidir. Bu tahminin, zaman ve maliyet açısından devlete bir yük getirmemesi için ise uluslararası uyum faaliyetleri ile başarılı ülke uygulamaları takip edilmelidir.

Uyumu sağlamak adına, gerekli sosyolojik ortam ile kaynaklar her ülke için farklılık arz etse de temel amaç aynıdır. Bir ülkede, vergiye gönüllü uyumu sağlamak bir anda gerçekleşen bir olay olmadığından, tarihsel süreçte uygulamalar açısından geride kalan ülkelerin, bu alanda gelişmiş ülkeleri yakalayabilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergiye gönüllü uyumu sağlamada izlenilecek yol haritası çıkarılırken, var olan teknoloji ve kaynağın etkin alanlara yönlendirilmesinde, gelişmiş bazı ülke uygulamaları önem taşımaktadır.

Bu bölümde amaçlanan temel olgu, ülkemizde vergiye gönüllü uyumu ve buradan hareketle vergi gelirlerimizi olumlu etkileyecek bir yol haritası çıkarmaktır.

Bu anlamda ilk olarak vergiye gönüllü uyum konusunda yaşanan güçlükleri hem ülkemiz hem de diğer ülke örnekleri üzerinden literatürde öne çıkan hususlar bağlamında açıklamaya çalışmak önceliğimiz olacaktır.

3.2.1. Vergiye Gönüllü Uyum Hususunda Yaşanan Güçlükler

Vergiye gönüllü uyum konusunda yaşanan güçlükler, kamu idarelerinin sistemsel ya da kurum bazında aksak çalışması sonucu, mükellef odağında vergiye gönüllü uyumla ilgili olarak yaşanan sorunları (vergi aksaklıklarını) ifade eder.

Fransız araştırmacı Reynaud (2012), vergi aksaklıklarını üç başlıkta sınıflandırmaktadır (Reynaud, 2012;19);

- İştirak etmeme; toplumdaki bireylerin vergiye karşı kayıtsız kalması, daha az çalışması, vergi ödemeyi düşünmemesi gibi davranışlar göstermesidir. Bu durumda toplumdaki bireyler toplumun bir parçası olduğunu hissetmemektedir.
- Hakkının gaspedildiği hissi; burada birey bir üst dereceye geçerek haksızlığa uğradığı düşüncesiyle vergi kaçırmaya yönelebilmektedir.
- Vergi alerjisi; vergiye karşı tepkinin en üst derecesidir ve birey, vergi ile ilgili tüm konulara karşı olumsuz yaklaşır. Dolayısıyla, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarına sıklıkla yönelerek, vergi ödemeyi reddeder.

Birey devlet ilişkisinin aksak olduğu toplumlarda, vergi aksaklıklarının da yaşanacağı mutlaktır. Demokratik bir toplumda, bireyin devletten beklediği, bireyin temel özgürlüklerini esas alan bir anlayışla kamu hizmetlerini gerçekleştirecek ve bireylerin devletten kuşku duymasına imkân vermeden, şeffaflıkla varlığını sürdüreceği bir yapıdır.

Bunun yanında, vergi sistemi ile verginin tahsilinde önemli olan kurumların da modernize edilmesi gerekmektedir. Burada gelir idaresinin gelirlerin tahsilinde güçlü bir sisteme ihtiyaç duyması ve bu sisteme hizmet eden vergi idarelerinin de modernizasyonu, vergisel faaliyetlerde (vergi matrahının belirlenmesi ve ödenecek verginin hesaplanması, denetim ve tahsil konularında) kapasitesini arttırması vergiye gönüllü uyumun geliştirilmesinde kilit noktadır. Aksi takdirde bürokratik engellerle karşılaşan bireyler kayıt dışında kalmayı tercih edebilmektedir (Kılıç, 2011;363).

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması için çeşitli güçlüklerle mücadele eden kamu otoritesi, bir uyum programı oluşturmadan önce avantaj ve dezavantajları göz önünde bulundurmalı, ona göre kaynak ayırmalıdır.

3.2.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Avantaj ve Dezavantaj

Vergiye gönüllü uyumun bir program halinde uygulanması ve etkin çalışabilmesi için, öncelikle bir plan dâhilinde hareket edilmesi ve fayda maliyet analizi yapılması gerekir. Fayda maliyet analizi yapılırken, gönüllü uyum programı sonucu hem bireyin hem de devletin faydasını maksimize edecek unsurlar gözetilmelidir. Gönüllü uyumun sağlayacağı faydalar, vergi uyumsuzluğunu (kayıtdışılığı) ortadan kaldırma sonucunda elde edilecek faydalarla birebir örtüşmektedir.

Gönüllü uyum programının devlet açısından sağlayacağı en önemli getiri vergi gelirlerindeki artıştır. Örneğin; kayıt dışı ekonominin, toplam ekonomik büyüklüğün üçte biri olarak tahmin edildiği ülkemizde gönüllü uyum, yaratacağı vergi geliri artışıyla, ekonominin büyümesine katkı sağlamaktadır.

Vergiye gönüllü uyum programı ile verginin tabana yayılmasının sağlanması, yalnızca mikro boyutta düşünüldüğünde vergi gelirlerine önemli bir hacim kazandıracaktır.

Vergiye gönüllü uyum programının kurum bazında faydası ise kurumlar arası rekabeti açabilmesidir. Son yıllarda teknolojik gelişmelerin artmasıyla birlikte, kurumlar arası rekabetin teknolojinin kullanıldığı kurumlar lehine işlediği bilinmektedir.

Ülkemizde ise yeterli teknolojik altyapının oluşturulamaması ve makroekonomik nedenlerin bir sonucu olarak düşük katma değerli üretim, yani emek yoğun üretim söz konusudur. Akademisyenlerin, finansal otoritelerin ve mali uzmanların öngörüsü ise, emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime geçilmezse, çok yakın bir gelecekte Türkiye'nin uluslararası rekabet düzeyi ve ücretlerde düşüş gibi sorunlarla karşılaşacağı yönündedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, emek yoğun ve sermaye yoğun üretim biçimlerinin birbiriyle rekabet edebilmesi için, emek yoğun üretim biçimine sahip firmaların üretim maliyetlerini kısması gerekmektedir. Bu ülkelerde firmalar, üretim maliyetlerini kısarken, vergi ve sosyal güvenlik primlerinden kaçınma gibi yollara başvurarak kısa dönemde rekabeti sağlayabilmektedir. Buradan hareketle, vergi uyumsuzluğu rekabet artışını getirir şeklinde bir yanılgıya düşmek mümkündür (Önder M, 2012;201).

Nitekim, kayıtdışı ekonominin kayıtlı ekonomiyi beslediği, istihdama katkı sağladığı yönünde çalışmalara rastlanabilmektedir (Önder, 2000;241). Ancak bu yolla rekabeti sağlayan firmaların piyasada ömrü kısadır. Yani yalnızca bir vergiye gönüllü uyum programının uygulanması durumunda, rekabetin uzun dönemde sağlanması söz konusudur.

Çünkü uzun dönemde, genellikle küçük ölçekli firmaların vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma davranışları sonucu piyasada kayıtlı ekonomi açısından haksız rekabet oluşmakta, verimli firmalar da verimsiz olarak çalışmaya başlamaktadır. Kayıt dışılığa hizmet eden, satışlarını gerçeğe uygun şekilde beyan etmeyen, sigortasız veya düşük ücret göstererek işçi çalıştıran, şirket giderlerini yüksek göstererek gerçek gelirini gizleyen firmaların mali tabloları gerçeği yansıtmadığından, bu firmaların kurumsallaşması da söz konusu olamamaktadır.

Vergiye gönüllü uyum programıyla birlikte, küçük firmalara yapılabilecek indirim ve teşviklerle, bu firmaların rekabet edebilir düzeye getirilmesi uzun dönemde büyümeyi sağlayacaktır.

Şüphesiz, vergiye gönüllü uyum programının bir diğer önemli faydası da vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergide adaleti arttıracak güce sahip olmasıdır. Vergi gelirlerinin artması, devlet açısından ne kadar önemliyse, toplumdaki bireylerin nicelik ve nitelik yönünden katkı sağlayabilecek kamusal faaliyetlerden yararlanması için de o kadar önemlidir.

Günümüzde, demokrasinin gelişmesi, refah devletine duyulan ihtiyaç, hızlı kentleşme gibi nedenlerle kentte yaşayan bireylerin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin talepleri artış göstermiştir.

Gelişmiş ülkelerde yeni akım olarak popüleritesini arttıran 'Yeni Kamu Hizmeti' anlayışına göre; kentte yaşayan vatandaşların ihtiyaçlarına yönelik, şeffaf, katılımcı aynı zamanda kaliteli, etkin ve hızlı hizmet yürüten kamu kesimi ön plandadır (Sezer, 2008;147). Bu akımın, gelişmekte olan ülkelere de uyarlanabilmesi, devletin elde ettiği gelirleri vatandaşın ihtiyacı olan alanlara kaynak olarak aktarabilmesi için, gönüllü uyum programının geliştirilmesi önem taşır. Ayrıca gönüllü uyum, gelişmiş ülkelerin de temel sorunlarından biri olan gelir dağılımındaki adaletsizliği engelleyici güce sahiptir.

Bilindiği üzere, vergi sistemimizin bir handikapı olan vergi erozyonu, vergi yükünün bireyler arasında adaletsiz dağılımı nedenlerinden biri olarak, yıllar boyu maliye bilimi araştırmalarının temel konusunu oluşturmuştur. Şöyle ki, vergi istisna muafiyet ve indirimlerinin amaç dışında kullanılması, vergi matrahında azalma ve gelir dağılımında bozulmayı meydana getirmektedir (Saraçoğlu, 2000;79). Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla, çeşitli araçlar yardımıyla en riskli grupları belirlemek ve vergi yükünü bu gruplar üzerinde adil dağıtacak çalışmalar yapmak, gönüllü uyum çalışanlarının temel görevidir.

Vergiye gönüllü uyum programının, makro anlamda ekonomiye de çeşitli katkıları bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle ekonomik potansiyelin tam olarak öğrenilememesinin yarattığı belirsizlik ortadan kalkabilir. Bununla birlikte devlet borçlanması azalabilir ve toplumsal refah artabilir.

Vergiye gönüllü uyum programının son önemli işlevi ise; toplumun ahlakilik seviyesini arttırmaya katkı sağlamasıdır. Çalışmamızın giriş kısmında, gönüllü uyum teorilerini tartışırken bahsettiğimiz gibi, vergi kaçırma bir ahlak sorunudur. Ahlaki eğitimi düşük olan toplumlarda yaşayan bireyler, genellikle geçimini sürdürürebilmek için yasa dışı faaliyetlere başvurmaktadır.

Dolayısıyla, vergi kaçırmanın yüksek olduğu geçiş ülkelerinde, kayıt dışılığın bavlul ticareti, mafya gibi yasa dışı faaliyetlerden kaynaklanması, vergi kültürünün düşük düzeyde kalması, ülke ekonomilerinin gelişmemesi sonucunu verir (Abdiyeva vd, 2015;43).

Vergiye gönüllü uyum programı, mükellef memnuniyetini artırma amaçlı olduğundan, mükellef bazında herhangi bir dezavantajı bulunmamaktadır. Vergiye gönüllü uyumun dezavantajı sayılabilecek tek unsur, programın uygulanması ve işleyişi için gerekli faaliyetlerin yürütülmesi konusunda devlete getireceği maliyettir. Ancak kaynaklar doğru alanlara aktarıldığı takdirde, bu durum bile bir dezavantaj teşkil etmemektedir.

Gönüllü uyumda devletin karşılaşacağı maliyetler, genelde denetim konularında kamu personel istihdamı ve vergi dairelerinin modern yapıya kavuşturulmasıyla ilişkilendirilir.

Modern bir vergi organizasyonu oluşturmak için en önemli adım, vergi dairesi başkanlıklarının, mükellef büyüklüğüne ilişkin koordinasyon çalışmaları yürütmesidir.

Küreselleşen çağda, büyük mükelleflerin çoğunluğunun çok uluslu şirketlerden oluşması, vergilemeye ilişkin riskleri bakımından ayrı değerlendirilmesini gerektirmektedir. Gönüllü uyum programıyla vergi dairesi başkanlıklarının çoğaltılması ve modernizasyonu, il ya da bölge bazında büyük mükelleflerin vergi ile ilgili sorunlarının çözülmesi, vergi sistemindeki değişikliklerden haberdar olması, çeşitli avantajlardan yararlanması sağlanabilmektedir. Devlet açısından bakıldığında ise, büyük mükelleflerin içinde bulunduğu ekonomik ortam daha iyi analiz edilebileceğinden uyum riski bulunan grupların tespiti daha kolay gerçekleşecektir.

Devlet tarafından, gönüllü uyumun avantaj ve dezavantajı karşılaştırıldıktan sonra, vergiye gönüllü uyum programının uygulanma safhasına geçilmelidir. Vergiye gönüllü uyum sürecinde her ülkenin takip etmesi gereken belirli aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalar ülkenin mali durumu ve uyum faaliyetleri üzerinde çalışma gayretine bağlı olarak kısa bir sürede tamamlanabilir veyahut yıllar boyu belli bir aşamada sabit kalabilir.

O halde, çalışmamızın bu kısmında değineceğimiz vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamalarını, yine ileride belirteceğimiz üzere başarılı ülkelerin mali durumu, kullanılan yöntemler ile uygulama başarısından yola çıkarak analiz etmek gerekmektedir.

3.2.3. Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Önemli Aşamaları

Vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamaları, devlet tarafından mükellef davranışlarının neden sonuç ilişkisi içinde düşünülmesini gerektiren bir süreçtir. Gönüllü uyum süreci, risk yönetimi yaklaşımı çerçevesinde açıklandığından, öncelikle bu yaklaşıma göz atmakta fayda görmekteyiz.

İlk olarak ATO (Australian Tax Office- Avustralya Vergi Dairesi) tarafından oluşturulan, OECD ve Avrupa Komisyonu tarafından da benimsenen risk yönetimi yaklaşımı uyum boşluklarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Kısaca, alınan risk hafifletici etkenlerin etkisini ölçer ve kaynakları farklı vergi mükellefi kesimlerine bölüştürmeyi sağlar.

Bir gelir idaresinin risk yönetimi yaklaşımının getirilerinden yararlanabilmesi için, bazı özellikleri sağlaması gerekir;

- Stratejik planlama üzerine yapılandırılmış bir temel

- Programın etkinliği ve etkililiği bakımından daha iyi sonuçlar elde etme (vergi kanunları ve mükellefe verilen hizmet bakımından yapılan iyileştirmeler)
- Uyumsuzluğun altında yatan etmenler üzerine odaklanmak ve vergi uyum risklerinin büyük olduğu alanların tedavisinde çeşitliliği sağlamak
- Dış denetime dayanabilecek savunulabilir bir yaklaşım
- Kanıta dayalı bir değerlendirme için daha güçlü bir temel

Risk yönetim sürecini doğru tamamlayabilmek adına, vergiye gönüllü uyum uygulayıcıları, proaktif düşünce biçimleri geliştirmeli ve uygulama öncesi aşamalı bir plan oluşturmalıdır. Bir vergiye uyum programının önemli aşamalarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Uyum getirilerinin değerlendirilmesi
- İçeriğin işletilmesini anlama
- Riskleri tespit etme
- Riskleri değerlendirme ve önceliklendirme
- Uyum davranışlarını analiz etme
- Davranış stratejilerini belirleme
- Sürecin dokümantasyonu
- Performans izleme ve sonuçlarını değerlendirme

Bu aşamaları takip eden uygulayıcılar, risk yönetimi yaklaşımında mükelleflerin hangi uyumsuzluk davranışının tolere edilebileceği ve hangisinde derhal harekete geçilmesi gerektiği ayrımını yapmaya risk kategorileri ile yardımcı olmaktadır.

Şimdi de vergiye gönüllü uyumda titizlikle yürütülmesi gereken bu aşamaları Türkiye’de gönüllü uyum bağlamında yürütülen çalışmalar üzerinden örneklendirerek kısaca açıklamaya çalışalım.

3.2.3.1. Uyum Getirilerinin Değerlendirilmesi

Programın ilk aşaması olan uyum getirilerinin değerlendirilmesi aşamasında öncelikle, önceden var olan planın etkili yürütülüp yürütülmediği ile ilgili çalışmalara göz atılmaktadır. Bir uyum programıyla ilgili ilk defa çalışma yürütenler ise, daha önce yürüttükleri stratejilerin etkililiğini değerlendirmelidir.

Türkiye’de GİB’in ilk olarak 2011-2013 “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı” ile Mükellef Risk Yönetimi Projesi’nin geliştirileceği ve vergi idarelerinin bu projeye bağlanacağına yönelik bir duyuru yaptığı söylenebilmektedir.

Aynı raporun 2015 yılı versiyonunda ise; analize tabi tutulacak mükelleflerin, vergiye uyum düzeylerinin belirlenmesi ve uyum düzeyi yüksek olan mükelleflerin ödüllendirileceğinden bahsedilmiştir.

GİB’in son olarak 2016 yılında yayınladığı performans programına bakıldığında; bu programın vergiye gönüllü uyumu arttırmaya yönelik toplumsal farkındalık, vergi bilincini artırma ve mükellef memnuniyetinin artırılmasına yönelik performans göstergeleri sonucunda vergi uyumunda ölçülebilir, spesifik ve çarpıcı bir sonuç ortaya koyamadığı görülmektedir.

Dolayısıyla, öncelikle geçmiş yıllarda ne gibi sorunlar nedeniyle vergiye gönüllü uyum konusunda aksaklıklar yaşandığı tespit edilmelidir. Çalışmaların etkinliğini sorgulamak gönüllü uyumun başlangıç noktası olduğundan, ileriki çalışmalara ışık tutacaktır.

Uyum getirilerinin değerlendirilmesinde sürecin önemli bir unsuru da önceki planda yer alan performans göstergelerinin uygulanabilirliğinin araştırılmasıdır. Bu noktada bizim önerimiz, gelir idaresi tarafından yıl içerisinde bazı kısıtlardan dolayı yürütülemeyecek olan performans göstergelerinin çıkarılması ve bunların yerine dış faktörleri de göz önüne alarak, daha etkili sonuçlar elde edebileceği unsurların bir araya getirilmesidir.

3.2.3.2. İçeriğin İşletilmesini Anlama

Önceki çalışmaların değerlendirilmesinden sonra, vergiye gönüllü uyum programının ikinci aşamasında gelir idareleri, uyum riskleri ve bununla ilgili hedefler bakımından net bir tablo ortaya koymalıdır.

Vergiye gönüllü uyum programı hususunda yürütülecek faaliyetler; stratejik plan, vizyon, misyon ve değerler hakkında açık ifadeler içermelidir. İçeriğin işletilmesinin toplumun her kesimi tarafından anlaşılması, konunun sosyo-ekonomik yayılımının daha büyük boyutta olmasına yardımcı olacaktır.

Bilindiği üzere, eğitilmiş bireyler vergilerin ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonlarını göz önünde bulundurduğundan, vergiye karşı olumlu yaklaşımları daha fazladır. Burada bahsettiğimiz eğitimin, illa ki mali konularda uzmanlaşma biçiminde olması gerekmez. Kimi zaman, iletişim kanallarıyla alınan eğitimler de kişilerin ihtiyacı olan bilgi gereksinimini karşılayabilmektedir.

Vergi uyumsuzluğu, bir ahlak sorunu olması dışında bir eğitim sorununun varlığına da işaret eder. Günümüzde gelişen teknolojiye, Türkiye'deki eğitim sisteminin gelişimini, yayınlanan ulusal ve uluslararası verilerle çok rahat bir şekilde güncel olarak takip etmek mümkündür. Bu noktada, soruna çözüm yolu bulmak adına, ülkemizde eğitim sisteminin gelişim seyrine eleştirel bir bakış açısı kazandırmayı yerinde bulmaktayız.

Ülkemizde istatistiki çalışmaları yürüten TÜİK'in yaptığı araştırmalara göre; Türkiye'de okuryazar nüfus oranı, 1935'ten bu yana istikrarlı bir şekilde artış göstermektedir. Özellikle 15 yaş ve üzeri yetişkin nüfus incelendiğinde 1935'te okur yazar nüfus oranı toplam nüfusun %18,7'sini oluştururken 2013 yılında bu oran %95,3'e ulaşmıştır.

Beşerî sermayenin oluşumunu etkileyen diğer bir unsur olan okullaşma oranlarına baktığımızda ise dünyada 1950-2010 yılları arası dünya okullaşma yılı ortalaması beş yıl artarken, Türkiye'de 1950 yılında 1 yıl iken 2010 yılında yedi yıla yükselmiştir (Wigley ve Wigley, 2013;308).

Okullaşma oranlarının, cinsiyet açısından ayrımı ise geleceğin istihdam oranlarını vereceğinden, ayrı değerlendirilmelidir. Son dönemde, kızların okullaşma oranlarını artırıcı sosyal sorumluluk projeleri yürütüldüğü bilinmektedir. 1997-1998'de ilköğretimde kızların okullaşma oranı %78,9 iken, 2010-2011 öğretim yılında %98,2'ye yükselmiştir. Bu durum ortaöğretimde 1997-1998 öğretim yılında %37,9 iken 2010-2011 öğretim yılında %69,3'e ulaşmıştır (Sofracı, 2016;22). Dolayısıyla çalışmalar kısıtlı olsa da geleceğe yönelik umut vaatmektedir.

Öte yandan ülkemizde refah seviyesini artırma hedefiyle, ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimi alan bireylerin çoğaltılmasına son yıllarda ağırlık verilmektedir. YÖK 2016- 2017 öğrenci sayılarıyla ilgili verileriyle; Türkiye'de ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora seviyesinde toplamda 7 milyonu aşkın bireyin öğrenim gördüğünü söylemek mümkündür. Nitekim yükseköğretime erişimi hızlandırmada bir adım olarak

devlet tarafından kurulan üniversite sayısı 114'e, vakıf üniversitesi sayısı 65'e çıkartılmıştır.

Buraya kadar eğitimle ilgili tüm verilerde niceliksel olarak iyileştirme sağlandığı açıktır. Ancak niteliksel olarak olumlu bir sonuç gözlemlenmemektedir. Bu durumun bir kanıtı, gelişmişlik endekslerinde Türkiye'nin halen gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmasıdır.

Türkiye'de üniversitelerde teknolojik araç kullanımı konusundaki yetersizlikler, öğretim elemanlarının yetersizliği ve çeşitli altyapı ve yönetim sorunları ile, bütçe yetersizlikleri gibi temel sorunlar çözülmedikçe mezun olan bireylerin, işsizlik sorunlarının devam edeceği öngörülebilmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz sorunlar, bireyin hayata bakış açısını şekillendirebildiği gibi vergiye bakış açısını da belirlemektedir. Dolayısıyla devlet, vergiye gönüllü uyum programının içeriğinin işletilmesini anlamada faydalı olabilmek için eğitim alanına daha fazla harcama yapmalıdır.

3.2.3.3. Riskleri Tespit Etme

Vergiye gönüllü uyumun en önemli aşamalarından biri olan riskleri tespit etme sürecinde tüm risk unsurlarını tespit etme hem zaman hem de maliyet açısından olanaksızdır.

Bu nedenle, riskleri tespit etmede tüm mükellefleri potansiyel risk ve ortak özelliklere dayalı olarak çeşitli gruplara bölmek uygulama kolaylığı sağlayacaktır.

Gelir idaresi, bu anlamda çeşitli kaynaklardan (denetim sistemi, bankalar, büyük ölçekli işletmeler, mükellef memnuniyetine yönelik geniş çaplı anketler ve telefon görüşmeleri sonuçları, finansal tablolar, mükellef bilgileri bildirimleri, sosyal güvenlik kuruluşları, sivil toplum örgütleri çalışmaları, gümrük, firmalarla ilişkili olan diğer firmaların takibi gibi) sağladığı bilgilere göre mikro veya makro anlamda riskleri tanımlayabilmektedir.

Uygulama alanı ülkemiz olduğunda, risklerin tanımlanması açısından herhangi bir engel olduğunda, yukarıda belirttiğimiz risk belirleme araçlarından veri elde etmek ve risk ortamını yeniden değerlendirmek mümkün olabilmektedir.

Öte yandan, GİB tarafından yıllar itibariyle vergilendirme dönemlerinde öne çıkan (en fazla vergi ödeyen) faaliyet kollarının da, risk tanımlama açısından gelir idarelerine kolaylık sağlayabileceği düşünülmektedir.

GİB tarafından 2015 yılında yayınlanan, kendisine en çok vergi tahakkuk eden gelir vergisi mükellefleri listesinde; menkul kıymet yatırım ortaklığı, kendine ait kiralanan gayrimenkullerin kiraya verilmesi veya leasingi, bağımsız müzisyen ses sanatçısı konuşmacı-sunucu, faaliyet kolları en üst sıralarda yer alan faaliyet kolları olmuştur. Yine aynı yılda yayınlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet kollarına göre dağılımında ise risk analizinin sektörel anlamda daha çeşitli bir şekilde yapılabileceği söylenebilmektedir. Kurumlar vergisinde öne çıkan faaliyet kollarında, ilk sıralarda yer alan bankacılık sektörünü, iletişim ve teknoloji hizmetleri, havaalanı işletmeciliği, elektrik enerjisi iletimi, maden işletmeciliği, tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile büyük ölçekli inşaat firmaları takip etmektedir. Dolayısıyla bu faaliyet kolları dâhilinde de hedeflere uygun risk tanımlamaları yapmak mümkündür.

Risk tanımlamalarında, hatayı minimuma indirebilmek için, risk analizine geçmeden önce bilgi unsurlarının sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Mükellefin verdiği bilgilerin şeffaf olması, bu noktada önemlidir. Aksi halde, risk sonuçları yanıltıcı olacağından bir denetim mekanizması uygulamaya konulmalıdır. Örneğin; ülkemizde de uygulanmakta olan mükellef bilgileri bildiriminde, bildiri yapan mükelleflerin, herhangi bir bildirim unsurunun değişmesi halinde, sisteme yeni bilgileri girip girmediğinin takibi gerekmektedir.

Bu bağlamda, ATO'nun kabul ettiği vergi uyum modelinin, risk yönetimini sağlamak için yukarıda belirttiğimiz standartlara göre oluşturulduğu söylenebilmektedir. Avustralya Ulusal Üniversitesi ile ATO tarafından oluşturulan bireysel kayıt sisteminin temel özelliği, uyumu teşvikte esnek, uyumsuzluk durumunda ise sert yaptırımlara sahip olmasıdır (Braithwaite, 2003;1).

Bir yazılım odağında oluşturulan bu sistemde, tüm vergi mükellefleri çeşitli vergi yükümlülüklerini hesaplamak için yazılımı kullanmaktadır. Dolayısıyla ATO farklı aşamalarda mükelleflere en uygun yaklaşımı belirlemede risk farklılaştırma çerçevesinde (büyük, orta ve küçük işletmeler piyasası ve sektörel uygulamalar gibi) hareket etmektedir (ATO, 2013;19).

3.2.3.4. Davranış Stratejilerini Belirleme

Uyum davranışlarının analizinden sonra gelir idaresi, önceliklendirdiği risklerle ilgili hataları azaltmak için, hedefleri doğrultusunda çıktılarını bir araya getirerek, davranış stratejilerini belirleme safhasına geçmektedir.

Bu safhada, gelir idaresi tarafından hizmetlerin iyileştirilmesi, mükellefin uyum maliyetlerinin en aza indirilmesi ve düzenli olarak kontrolünü sağlama gibi faaliyetler ön plana çıkmaktadır.

Gelir idaresi, davranış stratejilerini belirlemeden önce bir başarı kriteri oluşturmalıdır. Bu başarı kriterine ulaşmak için mükelleflerin soru ve sorunlarını dinlemelidir.

Ülkemizde, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'na bağlı olarak çalışan Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükellef temsilcileri aracılığıyla gelir idaresinin uygulama ve pozisyonuyla ilgili bilgi ve ihbar yönetimi gibi birtakım hizmetler vermektedir. 2007 yılından beri hizmet veren AB (Avrupa Birliği) destekli VİMER, uygulamaya geç başlaması ve çalışan sayısının az olmasından dolayı zaman zaman eleştirilmektedir. Bir gönüllü uyum programında vergi ile ilgili konularda mükellefe danışmanlık sağlama hizmeti veren bu çağrı sisteminden, toplumun her kesiminin daha hızlı bilgi sahibi olup yararlanması sağlanmalıdır.

Mükellef kaynaklı bilgi sunmanın dışında gelir idareleri, eğitim materyalleri ve bilgi teknolojileri hususunda da tüm imkânlardan faydalanmalıdır. GİB'in teknolojik altyapısını oluşturulan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) mükelleflerin vergiye uyumunu sağlama konusunda yapılan önemli çalışmalardan biridir.

1998'de gelir idaresinin mükellef odaklı hizmet sunumu için ilk adımı atılan VEDOP 1'in ardından VEDOP 2 ile veri ambarı oluşturma, Vergi Denetmenleri Otomasyonu Sistemi (VEDOS), e-beyanname gibi gelişmelere geçiş yaşanmıştır. 2007'de ise, VEDOP 3 ile mal müdürlükleri ve takdir komisyonları sisteme dâhil edilerek sistemin tamamlayıcı unsurlarını oluşturmuştur.

Türkiye'de 2009 yılından itibaren, tamamen web sitesi bazlı uygulamalara geçiş hızlandırılmıştır. Aşağıda, vergi ile ilgili teknolojik uygulamaların; vergi idaresi, işletmeler, meslek mensupları, vergi denetimi ve vergiye gönüllü uyum bazında geniş bir sınıflandırılmasına yer verilmektedir (Doğan, 2015;9);

- Vergi Teknolojileri ve Vergi İdaresi; VEDOP, Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e- VDO), e-Tahsilat, Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi (DYİAS), Dava Takip Projesi (DATAP), e- Haciz, Özelge Otomasyon Sistemi, e-Yoklama, Haciz İhbarnameleri Takip Programı, Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi (TAKKOM), Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS), Yönetim Bilgi Sistemi (YBS), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Mükellef Karne Sistemi
- Vergi Teknolojileri ve İşletmeler; e-Fatura, e-Defter, e- Arşiv Fatura, e-Bilet, Ödeme Kaydedici Cihazlar, Muhasebe Programları, Transfer Fiyatlandırması Emsal Veri Tabanları Sistemleri, Vergi Planlama Sistemleri
- Vergi Teknolojileri ve Meslek Mensupları; e-Beyanname, e-Sözleşme Girişi, Beyanname Çağrı Merkezi, İnternet Vergi Dairesi
- Vergi Teknolojileri ve Vergi Denetimi; Kayıt Saklama Gereksinimleri, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP), Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS), Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS)
- Vergi Teknolojileri ve Vergiye Gönüllü Uyum; Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, POS (Point Of Sales Terminal) Satışlarının İzlenmesi, e-Ticaretin İzlenmesi, GİB Sosyal Medya, VİMER, Mükellef Geri Bildirim Sistemi, Borç Bilgilendirme Sistemi, Kısa Mesaj Bilgilendirme Sistemi, Vergibilir Projesi.

Hem gelir idarelerinin yönetim maliyetlerini azaltan, hem de mükellefleri bürokratik engellerden kurtaran ve onların hareket alanlarını geliştiren bu tür uygulamaların en önemlileri, 2017 yılında e-fatura ve e-defter uygulamalarının bazı mükelleflerde uygulanmasının zorunlu kılınmasıdır.

Öte yandan, geliştirilmeye devam edilen e-haciz sistemiyle, vergi ödeme gücü olmasına rağmen vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflere müdahale söz konusudur.

Ülkemizde vergi ile ilgili işlemlerin teknolojik bir yapıya kavuşturulma süreci geç başladığından bu sürecin tamamlanmasının zaman alacağını düşünmekteyiz. Ancak yine de gönüllü uyum programı dâhilinde sürecin hızlandırılmasının ve daha fazla çalışma yürütülmesinin altını çizmekte fayda görüyoruz.

Davranış stratejileri geliştirme sürecinde bir başarı kriteri belirleyen, vergi ile ilgili konularda çeşitli elektronik kaynaklar aracılığıyla bilgilendirmeyi sağlayan gelir idaresi, daha önceden belirlemiş olduğu risk grupları üzerinden, uyumsuzluk davranışlarını gidermeye yönelecektir. Bu noktada ise, daha önceki uyumsuzluk faaliyetlerinin göz önünde bulundurulması esastır.

Örneğin, uyum maliyetlerinden dolayı faaliyetlerini belgelendirmeyen mükellefler için, mükellefin uyum maliyetlerini en aza indirmek amacıyla vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulması sağlanabilir. Diğer yandan, vergi ile ilgili konularda eksik bilgi nedeniyle uyumsuzluk gösteren mükellefler için; eğitimin sağlanması, yeterli hukuki ve mali bilgiye sahip olan mükellefler için ise denetimin güçlendirilmesi halinde uyumda geniş ve kapsamlı bir etki yaratılacaktır.

3.2.3.5. Sürecin Dokümantasyonu

Sürecin dokümantasyonu aşaması, yukarıdaki tüm aşamalardan bağımsız olmayıp her aşamanın sonucunun belgelendirilmesini kapsamaktadır.

Bu nedenle kayıtlar aşağıdaki unsurları içermelidir

- Müdahale için tanımlanmış ve öncelik sıralamaları yapılmış tüm riskler
- Planlanan müdahalelerin doğası ve zamanlaması
- Belirli faaliyetler için ayrılan kaynaklar
- Her stratejinin dağıtımını için hesap verebilir bölge ya da yetkilinin adı
- Etkinlik göstergeleri
- Kalite göstergeleri
- Etkinlik göstergeleri
- Sürecin izlenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan düzenlemeler

Sürecin dokümantasyonunun hammaddesini, yukarıda bahsedilen unsurların şeffaflıkla yürütülmesi oluşturmaktadır.

ATO denetim sisteminin şeffaflıkla ilgili öngörüsü, niteliksel verilere dayanan sistemde, uyum ekibinde yer alan personellerin subjektif görüşleri ve önyargı durumlarının ortadan kaldırılması için kararlarını belgelendirmeleridir (ATO, 2013;24). Böylelikle tüm faaliyetlerin gizlilik olmadan yürütülebilmesi sağlanacaktır.

3.2.3.6. Performansı İzleme ve Sonuçlarını Değerlendirme

Nihayetinde, vergiye gönüllü uyum programı, performansı izleme ve sonuçlarını değerlendirme aşamasıyla tamamlanmaktadır.

Risk yönetim modelinin etkinliğini kontrol etmede, performans takibi önemli bir aşamadır. Etkinlik kontrolü sistematik olarak (en az 3 ayda bir) yapılmalıdır. Ancak büyük risklerin olduğu istisnai durumlarda, yetkililerin hemen müdahale açısından raporlamaları sıklaştırabilmeleri söz konusudur.

Kimi zaman konjonktürel durum, ülkelerin performans göstergelerinin olması gerektiği yönden sapmasına neden olmaktadır. Örneğin; ekonomik krizin gerçekleştiği yıllarda, çeşitli nedenlerle bireylerin vergi ödeme istekliliğinde düşüşler meydana gelebilir. Devlet, ekonomiyi canlandırma ve vergi gelirlerinin azalmasını önleme amacıyla vergi indirimleri politikasına başvurabilir (Yılmaz, 2013;215).

Böyle bir ekonomik ortamda, özellikle performans göstergelerinde gönüllü uyuma teşvik edici bir yöntem izlenmesi gerekmekte olup, uyum maliyetlerinin ise eşit ve minimum düzeyde seyri sağlanmalıdır. Yine, uyum maliyetlerinin içinde yer alan psikolojik maliyetlerin nedenleri de sorgulanmalı devlet odaklı bir sorun ise (uygulamaları anlama güçlüğü, yasayı ihlal etme korkusu vb.) çözüme odaklanılmalıdır (Akça, 1999;67).

Performans takibinin, gelecek planlamalarına da bir kriter oluşturacağı düşünülürse, hedef ve gerçekleşen değerlerin yer aldığı performans sonuçlarının saklanması önemlidir. Ayrıca performans sonuçları, sorumlu olan yetkili birimle ilgili faaliyet maliyetleri tablolarını da içermektedir. Maliyetlere ilişkin bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından iyi yönetimin varlığına işaret etmektedir.

Performans göstergeleri sonucunda, herhangi bir başarısızlıkla karşılaşılırsa nedenleri mutlak suretle sorgulanmalıdır.

Son dönemde, gelir idaresinin risk yönetimi yaklaşımı konusunda temel işlemlerini geliştirme ve uygulamasına yardımcı olmada kürese bir çözüm olarak FAD (Mali İşler Bölümü)'a bağlı RA-GAP (Gelir İdaresi-Uyum Boşlukları), RA-FIT (Mali Bilgi Aracı), TADAT (Vergi İdaresi Teşhis Değerlendirme Aracı) olmak üzere üç yeni araç gündeme gelmiştir.

RA-GAP; gelir idaresinin uyum boşluklarını sayısallaştırma ve anlama konusuna odaklanan, başlangıçta KDV üzerine odaklanan, şimdilerde ise tüm vergilerde uygulanmak üzere geliştirilen bir programdır. Vergi uyum boşlukları incelenirken politika boşluğunu da göz önüne almaktadır (Kloeden, 2014;1).

RA-FIT; gelir idarelerinin standart veri seti üretimi ve performanslarını web tabanlı olarak izleme amacıyla oluşturulan bir programdır. Düşük gelirli ülkelerdeki gelir idarelerine performansları daha iyi değerlendirmek ve izleyebilmek için hazırlanmıştır. 2012 yılında 80'den fazla düşük ve orta gelirli ülkedeki gelir idaresi verilerini kullanarak, gelir idaresinin uygulaması gereken politikaları küresel olarak açıklamaya çalışmıştır.

2014 yılında ise IMF (International Monetary Fund-Uluslararası Para Fonu) ile bazı uluslararası ve bölgesel organizasyonlar CIAT (Inter-American Center of Tax Administration- Amerikan Merkezli Vergi Daireleri), IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations- Avrupa Birliği Merkezli Vergi İdareleri Teşkilatı), OECD, WB veri toplamada ortak bir platform oluşturmada destek vermiştir.

TADAT; vergi idaresi sisteminin performansını nesnel ve standartlaşmış bir şekilde değerlendirme amacıyla oluşturulmuştur.

Vergi idarelerinin performanslarının değerlendirilmesinden sonra ise mükellef için vergi idaresinin daha iyi hizmet verebilmesi amacıyla yapılacak reformların listelenmesini sağlar. Dolayısıyla diğer bir işlevi kamu harcamalarının yönetim kalitesini belirlemektir.

Odaklandığı performans sonuç alanları aşağıdaki şekilde sıralanan TADAT, Avrupa Komisyonu, WB, IMF gibi uluslararası kurumların yanında; Japonya, Hollanda, Norveç, İsviçre, İngiltere ve Almanya gibi gelişmiş ülkeler tarafından desteklenmektedir;

- Hesap verebilirlik ve şeffaflık
- Operasyon etkinliği ve etkililiği
- Vergi uyuşmazlığı çözümü
- Raporlamanın doğruluğunu sağlama
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi (vergilerin zamanında ödenmesi)
- Vergi beyannamelerinin zamanında dosyalanması
- Gönüllü uyumu destekleme
- Riski yönetiminin etkinliği

- Kayıtlı vergi tabanında bütünlük

Yukarıdaki bütün aşamaların incelenmesiyle elde ettiğimiz kaniya göre, gönüllü uyumun gerçekleşmesi için uygulanacak bir program, titizlikle yürütülecek bir çalışmayla mümkündür. Uygulanan her işlem, ülkelerin mali yapısına göre farklı sonuçlar getirebilmektedir. Buna rağmen, gönüllü uyum maliyetli ve uluslararası değişkenlerden bağımsız olamayacağından, küresel bir çalışmayla tüm ülkelerin göz önünde bulundurması gereken değişkenler ortaya konulmalıdır.

Bu anlamda, küreselleşmenin ön plana çıkardığı örgütlerden biri olan OECD, ilk olarak 1997 yılında “Riskli Yönetimi-Uygulama Notu” adlı raporla gelir idarelerinin optimum bir uyum stratejisi hedefiyle, uzun dönemde uyumu sağlamak istediğini ve buna daha az kaynak ayırmaya yönelik en iyi sistematik yöntemin ise risk yönetimi olduğunu belirtmiştir.

1999 yılında ise 1997 yılındaki raporun devamı olarak uyum ölçümünde kullanılan denetime dayalı yöntemlerin uyumsuzluğa olan etkisiyle ilgili değerlendirmelere yer vermiştir. Ayrıca rapor, ülkelerin aralarında yaptıkları anlaşmalar aracılığıyla ya da küresel bir forum oluşturarak uyuma ilişkin bilgi ve veri paylaşımı sağlamasının önemini vurgulamaktadır.

2002 yılında “Vergi İdaresi Uyum Alt Grubu Forumu” oluşturan OECD; vergi idaresinin etkin, verimli ve adil çalışmasına yardımcı olması ve uyum maliyetini azaltması için G20 üyeleri de dahil olmak üzere OECD üyesi ülkeler ve üye olmayan ülkeleri içeren 47 ülkeyi bu kapsamda toplamıştır.

2004 yılında yayınlanan “Uyum Riskli Yönetimi; Vergi Uyumunu Geliştirmek ve Arttırmak” adlı raporda ise; risk yönetimi işleyiş modeli sunularak bir gönüllü uyum programının tüm aşamaları anlatılmaktadır.

Yine 2004 yılında “Denetim Durumu Seçim Sistemleri” adlı raporda uyum seviyelerinin korunması açısından denetim programının dolaylı birçok etkisinin olabileceği ileri sürülmüştür.

2004’ten itibaren mükelleflerin uyumunu izleme konusunda göstergeleri değerlendiren Uyum Alt Grubu 2008’de “Mükelleflerin Uyumunun İzlenmesi: Gelir İdaresi Deneyimlerine Dayalı Pratik Bir Rehber” adlı raporla mükelleflerin uyumluluğunu

izlemenin kapsamı, kilit unsurları ve yararlanılan göstergeler hakkında bilgilendirmelere yer vermiştir.

OECD'nin bu alandaki çalışmaları devam ederken, 2010-2011'de "Uyum Riski Davranış Stratejilerinin Etkinliğini Değerlendirme" raporunu yayınlamıştır. Bu raporu, 2013-2014'te yayınladığı "Uyum Sonuçlarının Ölçütleri Bir Pratik Rehber" adlı bireysel risk davranış stratejileri üzerinde yoğunlaştığı raporu takip etmektedir.

Son olarak 2015 yılında OECD tarafından yayınlanan ülkelerin vergi daireleri ile ilgili verilerin toplandığı "Vergi Dairesi" raporunda, gelir idarelerine sorulan sorular aracılığıyla vergi konusunda beş temel risk alanı belirlenmiştir. 34 OECD ve 22 OECD üyesi olmayan ülkeyi içeren çalışmada, dokuz risk kategorisinden oluşan risk sıralamasında en çok öne çıkan beş risk olarak; KDV dolandırıcılığı, kayıtdışı ekonomi faaliyetleri, transfer fiyatlandırması, diğer vergiden kaçınma yolları ve ödenmemiş vergi borçları gösterilmiştir.

Risk analiz sisteminin resmi olarak tüm OECD ülkelerinde uygulandığı bilinmektedir. Tüm bu ülkeler arasında ise; ATO, HMRC (Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi-Her Majesty's Revenue and Customs), Avusturya Federal Maliye Bakanlığı, IRS (Amerika İç Gelir İdaresi- Internal Revenue Service), OECD raporlarından farklı özellikleriyle ön plana çıkan risk yönetim uygulamalarını içermektedir.

Biz de çalışmamızın bu kısmında, uluslararası raporlarda öne çıkan gelir idarelerinin, diğerlerinden farklı olarak risk analizinde etkinliğini sağlayan özelliklerine değinerek, yürütülen faaliyetlerin altyapısı hakkında bilgi edinmeyi sağlamayı amaçlamaktayız.

3.3 PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ İLE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ARASINDAKİ İLİŞKİ

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemede beyana dayanan vergilerde vergi ziya-ı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda, haklarında vergi ziya-ı cezası kesilmez. Pişmanlık ve ıslah müessesinin şartları VUK 371'inci maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi – Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Pişmanlık müessesesi ile idareye işlediği vergi suçunu devlete kendiliğinden haber veren kişiler hakkında cezai işlemler uygulanmaz. Söz konusu mükelleflere vergi ziya-ı cezası kesilmediği gibi VUK 359'uncu madde kapsamındaki kaçakçılık eylemi nedeniyle yapılması gereken hapis cezası takibatı da yapılmaz. Ancak pişmanlık müessesesi vergi ziya-ı cezasını esas alarak düzenlendiğinden VUK'da düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılmaz.

Pişmanlık ve ıslah düzenlemesiyle suç işleyen mükelleflerin yaptıklarından pişmanlık duyarak durumu ilgili makamlara bildirmesi ve yükümlülüklerini yerine getirmesi halinde onlara bir fırsat verilerek cezaya muhatap olmaları önlenmektedir.

Pişmanlık ve ıslahla bir taraftan kişilerin kanunlara uymaları özendirilmekte; diğer taraftan da vergi ziyaı açısından belki de hiç fark edilmeyecek bir gelirin tahsil edilmesi mümkün olmaktadır (Karakoç, 2016;92). Pişmanlık ve ıslah kanuna aykırı hareketlerinden dolayı pişmanlık duyan mükelleflerin cezalandırılmaması, mükelleflerin vergi ziyasına

neden olan, kanuna uygun olmayan hareketlerini vergi idaresine beyan etmeye özendirilmesidir. Böylece vergi verimliliğini korumayı ve vergi kayıp kaçaklarının azaltılması, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güçsüz ve yardımsız bırakılmaması, belirli hoşgörü ile hareket edilerek mükellefin idareye yaklaştırılması amacı taşımaktadır. Sonuçta vergiye karşı mükellef direncini kırarak vergi verme duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır (Kızılot, 1999;76 Taş, 2007;176). Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesi ile devlet mükellefle ihtilafa düşmeden vergi alacağını kısa sürede tahsil etmiş olmaktadır.

Pişmanlık müessesinin, mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında önemli katkıları olduğu söylenebilir. Mükellefin gizlediği vergi matrahını kendiliğinden vergi idaresine bildirmesinin iki temel nedeni olabilir. İlk olarak vicdani rahatsızlık, ikincisi ise, yakalanma korkusudur (Taş, 2007;176). Birinci durumdaki vergi mükelleflerinin böyle bir haklarının olması devlete olan güvenlerini arttıracaktır. Bu mükellefler vergi vermede daha gönüllü olacaktır. İkinci durumdaki vergi mükellefleri ancak vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilecek durumda olan mükelleflerdir. Yeterli denetim olmadığı sürece bu mükellefleri tespit etmek oldukça zordur. Pişmanlık müessesesi ile bu ikinci durumdaki mükelleflerin de cezaya muhatap olmayacaklarını bilmeleri, gizlediği vergi matrahını idareye bildirme ihtimalini arttıracaktır.

İşlediği fiilin olumsuz olduğunu kabul ederek pişman olan bir kimsenin cezalandırılması, cezalandırma amaçlarıyla tezat oluşturur.

Kendi işlediği kanuna aykırı fiilleri, kendiliğinden haber veren bir kimsenin korunmaması, ceza sisteminin etkinliğini azaltır. Pişmanlık müessesesi ile bu durum ortadan kaldırılarak iyi niyetli mükelleflerin korunmasına yardım edilmektedir.

Vergi ziyana neden olan mükelleflerin gizledikleri vergi matrahlarını vergi idaresine bildirmek şartıyla kanunlara uymaları özendirilir. Bu durum vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında iyi ilişkilerin kurulmasına yardımcı olacaktır.

Bu müessese olumlu yanlarıyla birlikte, eşitlik ve adalete aykırı olması, kamunun elde edeceği gelirleri azaltması, hakkın kötüye kullanılmasına uygun zemin oluşturması vb. olumsuz yönleri olduğu konusunda da eleştirilmektedir (Şenyüz, 2012;187).

3.3.1 Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Avantaj ve Dezavantajları

Vergiye gönüllü uyumun bir program halinde uygulanması ve etkin çalışabilmesi için, öncelikle bir plan dahilinde hareket edilmesi ve fayda maliyet analizi yapılması gerekir. Fayda maliyet analizi yapılırken, gönüllü uyum programı sonucu hem bireyin hem de devletin faydasını maksimize edecek unsurlar gözetilmelidir. Gönüllü uyumun sağlayacağı faydalar, vergi uyumsuzluğunu (kayıtdışılığı) ortadan kaldırma sonucunda elde edilecek faydalarla birebir örtüşmektedir.

Gönüllü uyum programının devlet açısından sağlayacağı en önemli getiri vergi gelirlerindeki artıştır. Örneğin; kayıtdışı ekonominin, toplam ekonomik büyüklüğün üçte biri olarak tahmin edildiği ülkemizde gönüllü uyum, yaratacağı vergi geliri artışıyla, ekonominin büyümesine katkı sağlamaktadır.

Kayıtdışılık, gelişmekte olan ülkelerde gelirin yeniden dağılımını bozduğundan dolayı, toplumun belli bir kesiminin marjinal vergi yükünü arttıran, önemli bir sorundur. Bu sorunun çözümünde bir reçete sunan vergiye gönüllü uyum programı, verginin tabana yayılmasını sağlayarak ödenmesi gereken vergiyi bireylere ve sektörlerle bölüştürmektedir.

Ülkemizde siyasi karar alma mekanizmaları, ekonomiyi iyileştirici politikalardan bahsederken, vergilemede adaleti sağlamak amacıyla verginin tabana yayılması konusunda çalışmalar yürütüleceğine dair politikalar sunmaktadır. Buna rağmen, geçmişten bugüne verginin tabana yayılması hususunda kalıcı bir hamle görülememektedir.

Ülkemizde ise, yeterli teknolojik altyapının oluşturulamaması ve makroekonomik nedenlerin bir sonucu olarak düşük katma değerli üretim, yani emek yoğun üretim söz konusudur. Akademisyenlerin, finansal otoritelerin ve mali uzmanların öngörüsü ise, emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime geçilmezse, çok yakın bir gelecekte Türkiye'nin uluslararası rekabet düzeyi ve ücretlerde düşüş gibi sorunlarla karşılaşacağı yönündedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, emek yoğun ve sermaye yoğun üretim biçimlerinin birbiriyle rekabet edebilmesi için, emek yoğun üretim biçimine sahip firmaların üretim maliyetlerini kısması gerekmektedir. Bu ülkelerde firmalar, üretim maliyetlerini kısarken, vergi ve sosyal güvenlik primlerinden kaçınma gibi yollara başvurarak kısa

dönemde rekabeti sağlayabilmektedir. Buradan hareketle, vergi uyumsuzluğu rekabet artışını getirir şeklinde bir yanılgıya düşmek mümkündür (Önder, 2012;203).

Nitekim, kayıtdışı ekonominin kayıtlı ekonomiyi beslediği, istihdama katkı sağladığı yönünde çalışmalara rastlanabilmektedir (Önder, 2000;245). Ancak bu yolla rekabet sağlayan firmaların piyasada ömrü kısadır. Yani yalnızca bir vergiye gönüllü uyum programının uygulanması durumunda, rekabetin uzun dönemde sağlanması söz konusudur.

Çünkü uzun dönemde, genellikle küçük ölçekli firmalar, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma davranışları sonucu piyasada kayıtlı ekonomi açısından haksız rekabete, verimli firmaların da verimsiz olarak çalışmasına yol açmaktadır. Kayıtdışıya hizmet eden, satışlarını gerçeğe uygun şekilde beyan etmeyen, sigortasız veya düşük ücret göstererek işçi çalıştıran, şirket giderlerini yüksek göstererek gerçek gelirini gizleyen firmaların mali tabloları gerçeği yansıtmadığından, bu firmaların kurumsallaşması da söz konusu olamamaktadır.

Vergiye gönüllü uyum programıyla birlikte, küçük firmalara yapılabilecek indirim ve teşviklerle, bu firmaların rekabet edebilir düzeye getirilmesi uzun dönemde büyümeyi sağlayacaktır.

Şüphesiz, vergiye gönüllü uyum programının bir diğer önemli faydası da vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergide adaleti arttıracak güce sahip olmasıdır. Vergi gelirlerinin artması, devlet açısından ne kadar önemliyse, toplumdaki bireylerin nicelik ve nitelik yönünden katkı sağlayabilecek kamusal faaliyetlerden yararlanması için de o kadar önemlidir.

Günümüzde, demokrasinin gelişmesi, refah devletine duyulan ihtiyaç, hızlı kentleşme gibi nedenlerle kentte yaşayan bireylerin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin talepleri artış göstermiştir.

Gelişmiş ülkelerde yeni akım olarak popüleritesini arttıran ‘Yeni Kamu Hizmeti’ anlayışına göre; kentte yaşayan vatandaşların ihtiyaçlarına yönelik, şeffaf, katılımcı aynı zamanda kaliteli, etkin ve hızlı hizmet yürüten kamu kesimi ön plandadır (Sezer, 2008;156). Bu akımın, gelişmekte olan ülkelere de uyarlanabilmesi, devletin elde ettiği gelirleri vatandaşın ihtiyacı olan alanlara kaynak olarak aktarabilmesi için, gönüllü uyum programının geliştirilmesi önem taşır.

Ayrıca gönüllü uyum, gelişmiş ülkelerin de temel sorunlarından biri olan gelir dağılımındaki adaletsizliği engelleyici güce sahiptir.

Bilindiği üzere, vergi sistemimizin bir handikapı olan vergi erozyonu, vergi yükünün bireyler arasında adaletsiz dağılımı nedenlerinden biri olarak, yıllar boyu maliye bilimi araştırmalarının temel konusunu oluşturmuştur. Şöyle ki, vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin amaç dışında kullanılması, vergi matrahında azalma ve gelir dağılımında bozulmayı meydana getirmektedir (Saraçoğlu, 2000;89). Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla, çeşitli araçlar yardımıyla en riskli grupları belirlemek ve vergi yükünü bu gruplar üzerinde adil dağıtacak çalışmalar yapmak, gönüllü uyum çalışanlarının temel görevidir.

Gönüllü vergi uyum programının vadettiği diğer bir iyileştirme ise, sosyal güvenlik sistemi ve çocuk işçi konuları üzerindedir. Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de, eğitim alması gereken yaşta, ekonomik koşullar nedeniyle sokaklara çalıştırılmak üzere yollanan çocuklar, yoksulluğun bir sonucudur.

Vergiye gönüllü uyum programının, makro anlamda ekonomiye de çeşitli katkıları bulunmaktadır. Kayıtdışı ekonomiyle ekonomik potansiyelin tam olarak öğrenilememesinin yarattığı belirsizlik ortadan kalkabilir. Bununla birlikte devlet borçlanması azalabilir, ve toplumsal refah artabilir.

Vergiye gönüllü uyum programının son önemli işlevi ise; toplumun ahlakilik seviyesini arttırmaya katkı sağlamasıdır. Çalışmamızın giriş kısmında, gönüllü uyum teorilerini tartışırken bahsettiğimiz gibi, vergi kaçırma bir ahlak sorunudur. Ahlaki eğitimi düşük olan toplumlarda yaşayan bireyler, genellikle geçimini sürdürebilmek için yasa dışı faaliyetlere başvurmaktadır. Dolayısıyla, vergi kaçırmanın yüksek olduğu geçiş ülkelerinde, kayıtdışılığın bavlul ticareti, mafya gibi yasadışı faaliyetlerden kaynaklanması, vergi kültürünün düşük düzeyde kalması, ülke ekonomilerinin gelişmemesi sonucunu verir (Abdiyeva vd, 2015;68).

Vergiye gönüllü uyum programı, mükellef memnuniyetini artırma amaçlı olduğundan, mükellef bazında herhangi bir dezavantajı bulunmamaktadır. Vergiye gönüllü uyumun dezavantajı sayılabilecek tek unsur, programın uygulanması ve işleyişi için gerekli

faaliyetlerin yürütülmesi konusunda devlete getireceği maliyettir. Ancak kaynaklar doğru alanlara aktarıldığı takdirde, bu durum bile bir dezavantaj teşkil etmemektedir.

Gönüllü uyumda devletin karşılaşacağı maliyetler, genelde denetim konularında kamu personel istihdamı ve vergi dairelerinin modern yapıya kavuşturulmasıyla ilişkilendirilir. Modern bir vergi organizasyonu oluşturmak için en önemli adım, vergi dairesi başkanlıklarını mükellef büyüklüğüne göre koordinasyonuna ilişkin çalışmalar yürütmektir.

Küreselleşen çağda, büyük mükelleflerin çoğunluğunun çok uluslu şirketlerden oluşması, vergilemeye ilişkin riskler bakımından ayrı değerlendirilmesini gerektirmektedir. Gönüllü uyum programıyla vergi dairesi başkanlıklarının çoğaltılması ve modernizasyonu, il ya da bölge bazında büyük mükelleflerin vergi ile ilgili sorunlarının çözülmesi, vergi sistemindeki değişikliklerden haberdar olması, çeşitli avantajlardan yararlanması sağlanabilmektedir. Devlet açısından bakıldığında ise, büyük mükelleflerin içinde bulunduğu ekonomik ortam daha iyi analiz edilebileceğinden uyum riski bulunan grupların tespiti daha kolay gerçekleşecektir.

Devlet tarafından, gönüllü uyumun avantaj ve dezavantajı karşılaştırıldıktan sonra, vergiye gönüllü uyum programının uygulanma safhasına geçilmektedir. Vergiye gönüllü uyum sürecinde her ülkenin takip etmesi gereken belirli aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalar ülkenin mali durumu ve uyum faaliyetleri üzerinde çalışma gayretine bağlı olarak kısa bir sürede tamamlanabilir, veyahut yıllar boyu belli bir aşamada sabit kalabilir.

3.3.2 Pişmanlık ve Islah Müessesesine Vergiye Gönüllü Uyum Açısından Getirilen Eleştiriler ve Öneriler

Devlet ve/veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları ile vergi mükellefleri/sorumlusu/ceza muhatabı arasında yukarıda saydığımız birtakım nedenlerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki yol vardır. Bunlardan birincisi idari aşamada çözüm yollarıdır. İkincisi ise, vergi uyuşmazlıklarının 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 uyuşmazlıkları yargı yoluna gidilmeden taraflarca iradi olarak çözüme kavuşturulur.

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

- 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 alacağının 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.

VUK kapsamında öngörülen vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik yolların 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 Kanunu'na 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.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesinde yükümlü, verginin/cezanın bir kısmını ödemek için istekli olur, bunun karşılığında vergi idaresi de yükümlüye verginin/cezanın miktarı ve ödenme süresi açısından kolaylıklar sağlar. Bu bakımdan vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesi yükümlü ve idare arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkiler.

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 ulaşma olanağı sağlarken, mükellef için de psikolojik yönden olumlu etki yaratmaktadır.

İdari çözüm yollarında genel olarak, ancak uyuşmazlığın tarafları arasında 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 irade uyumu sağlanmayabilir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

213 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinde, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmış ve mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmeleri için gereken şartlar beş bent halinde sayılmıştır. Bu hükümler;

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması
- Mükellefin haber verdiği tarihten önce vergi incelemesine başlanılmamış olması veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması
- Hiç verilmemiş olan beyannamelerin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 içinde verilmesi
- Eksik veya yanlış yapılmış olan beyannamelerin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi
- Ödeme süresi geçmiş olan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi şeklindedir.

Diğer taraftan anılan kanunun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmış, bu madde ve müteakip maddelerde vergi incelemesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Pişmanlık müessesesi; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda önemli bir işleve sahip olduğu gibi idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları azaltmakta, idarenin kaynaklarını ve zamanını daha etkin olarak kullanmasına katkı sağlamaktadır.

Bu itibarla, başkaca bir sebep bulunmadığı müddetçe, sırf pişmanlıkla beyanname verdikleri gerekçesiyle mükellefler, uygulamada vergi incelemesine ve takdire sevk edilmemektedir. Pişmanlıkla beyanname verilmesinin sevk nedeni olarak değerlendirilmesi ve mükelleflerin bu nedenle incelemeye ve takdire sevk edilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kavramı, vergiye gönüllü uyum açısından değerlendirildiğinde mükellefler için motive edici ve özendirici unsurlar barındırır da vergi cezalarının

caydırıcılığı üzerinde olumsuz bir etki yaratabileceği ve kayıtdışı ekonomi ile mücadelede istenilen sonuçların alınmasını engelleyebileceği de söylenebilir. Mükellef psikolojisi üzerinde kayıtdışılığın affedilebilir veya kabul edilebilir olduğu algısı oluşabilir. Yine verginin geç tahakkuk etmesine dolayısıyla da geç tahsil edilmesine sebep olabilir. Geç tahsil edilen vergi ise kamu ekonomisi dengeleri üzerinde oldukça negatif bir etki yaratabilir.

Mükellefler tarafından hiç verilmemiş beyannameler için verilen tevdi süresi olan, eksik ya da yanlış verilmiş beyannameler içinse düzeltme süresi olan 15 günlük bildirim zamanı, zaten bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemiş bir mükellef için oldukça uzun sayılabilecek bir süre olmasından ötürü bu zaman dilimi azaltılabilir ve mükellef psikolojisi üzerinde daha güçlü bir etki yaratılabilir.

Mükellefçe haber verilen ve ödeme zamanı geçmiş olan vergilere, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak olan gecikme zammı oranı artırılarak caydırıcı bir hale getirilebilir.

Pişmanlık ve ıslah kavramının özünü oluşturan, beyana dayanan vergilerde vergi zıyaı cezası gerektiren fiilleri işeyen kişilerle bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda herhangi bir vergi zıyaı cezası kesilmemesi müeyyidesi yerine, ziyana uğratılan verginin belirli bir nispetinde cezai şart uygulamaya konulabilir.

Yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler pişmanlık ve ıslah kavramı sebebiyle kendilerine haksızlık yapıldığı düşüncesine kapılabilir ve yükümlülüklerini yerine getirme konusunda artık aynı hassasiyeti ve özeni göstermeyebilir. Bu durum da vergilemede genellik ve adalet ilkelerinin zedelenmesi sonucunu doğurur. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah müessesesine ilişkin yapılacak olan düzenlemeler, söz konusu bu sorunları bertaraf etmesi noktasında önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

ABDİYEVA, R., ÖZDİL, T., ve PİRİMBAYEV, C. (2015). Geçiş Ekonomilerinde Vergi Kültürü ve Etkileyen Faktörler: Kırgızistan örneği. Bilig: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. (75): 43-73.

ADİBEŞ, C., AKKURT, İ. (2014). Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu). Vergi Sorunları Dergisi. (314): 57.

AKARSLAN, M. (2005). Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları. Yaklaşım Dergisi. (165): 60-70.

AKÇA BALKAYA, F. N. (1999). Vergi maliyeti üzerine. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 1 (1): 67-73.

AKDOĞAN, A. (2003). Kamu maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi. s.45-55.

ALLİNGHAM, M., SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. Journal of Public Economics. 1 (1): 323-338.

ARICA, M. N. (1989). Vergi Usul Kanunu. Ankara. s.15.

ARMAĞAN, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme. Maliye Dergisi. (153): 160 – 178.

ASLAN, E. (2006). Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi. Vergi Dünyası Dergisi. (302): 8-16.

ASLANOĞLU, İ. B. (2011). Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannameler ve Uzlaşma Arayışları. Vergi Sorunları Dergisi. (275)

ATÇI, M. (2007). Pişmanlık ve Islah Uygulamasında Özellikli Hususlar. Vergi Sorunları Dergisi. (231): 120 – 131.

ATO. (2013). Review into aspects of the Australian Taxation Office's use of compliance risk assessment tools. Australian Government Inspector General of Taxation. s.19-25.

BECKER, G. (1968). Crime and punishment: An economic approach. Journal of Political Economy. s.68.

BENK, S., KARTALCI, K. (2015). Gelir idarelerinde risk yönetimi: OECD risk yönetim modeline yönelik bir değerlendirilme. Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 11 (1): 43-59.

BİLİCİ, N. (2010). Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi. Ankara. Seçkin Yayıncılık. s.32.

BİNİŞ, M. (2012). Vergi Hataları ve Sonuçları. Ankara. Adalet Yayınevi. s.39.

BRAITHWAITE, J. (2003). Meta risk management and responsive regulation for tax system integrity. Law&Policy. 25 (1): 1-16.

BULUTOĞLU, K. (1958). Vergiye karşı tipik bir reaksiyon: Poujade hareketi. Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri (No:6): 173-197.

CANDAN, T. (1995). Vergi Suçları ve Cezaları. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları. s.45.

CANSIZ, H. (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi. 8 (2): 115-138.

CULLIS, J., JONES, P. (1992). Public finance and public choice. McGraw-Hill Book Compan. s.77.

DERSİNLİOĞLU, Z. T. (2010). Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi. Vergi Raporu Dergisi. (124):103 – 110.

DOĞAN, U. (2015). Vergi teknolojileri. Vergi Sorunları Dergisi. (322): 9-40.

DOĞRUSÖZ, M. E. (2003). Pişmanlık ve Islah Müessesesi- Mücbir Sebep Kavram İlişkisi. Yaklaşım Dergisi. (124):55-65.

DOLGUN, K. P. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi ve Uzlaşma. (Yayınlamamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.23-24.

EKERYILMAZ, Ş. (2014). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi. (Yayınlamamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.16.

ELGİN, C., SCHNEIDER, F. (2016). Shadow economics in OECD countries: DGE vs. MIMIC approaches. *Boğaziçi Journal Review of Social, Economic and Administrative Studies*, 1 (30): 51-75.

ERDEM, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları. Ankara. Seçkin Yayınevi. s.121-125.

EROL, A. (2012). Pişmanlık ve Islah-I. *Yaklaşım Dergisi*. (236): 22-25.

_____ (2013). Pişmanlık ve Islah- V. *Yaklaşım Dergisi*. (241): 19.

ESER, Ş. (2011). Kira Gelirlerinin Pişmanlıkla Beyanı ve İstisna Uygulaması. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*. (554):74 – 76.

FELD, L., & FREEY, B. (2007). Tax compliance as the result of psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law&Policy*. 29 (1):102-120.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2008). Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi. s.13.

GERÇEK, A. (2011). Vergi İnceleme Elemanlarının Kişisel Kusurundan Sorumluluğu ve Rücu Sorunu. *Yaklaşım Dergisi*. (222): 75-80.

GÜÇLÜ, S. (2007). Vergi İhtilafları. *Vergi Sorunları Dergisi*. (229):42 – 56.

GÜNDOĞAN, A. (2008). İhtirazı Kayıtlı Pişmanlık Yoluyla Beyanname Verilebilir Mi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. (50): 119 – 128.

GÜNDÜZ, N. (2014). Nezdinde Vergi İncelemesi Başlatılacak Mükellef Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Faydalanabilir mi. *Yaklaşım Dergisi*. (255): 15-27.

GÜRİZ, A. (1963). Faydacı Teoriye Göre Ahlak ve Hukuk. Ankara. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. s.17.

İŞİK, İ., TOPAÇ, S. (2006). Pişmanlık ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*. 14 (166): 93 – 100.

İŞBİLİR, Ş. (2008). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.19.

JAMES, S., ALLEY, C. (2004). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2 (2): 27-42.

KAHRİMAN, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 12 (1): 229-250.

KARAKOÇ Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara. Yetkin Yayınları. s.92.

_____ (1997). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları. (76).

KILIÇ, R. (2011). Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7 (14): 363-376.

KIZILOT, Ş. (1998). *Danıştay Kararları ve Özelgeler*. Ankara. Yaklaşım Yayınları. s.65.

_____ (2002). *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*. 6:12

KIZILOT, Ş., KIZILOT, Z. (2009). *Türk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Düzenlemek Ya Da Kullanmak*. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık. s.85-89.

_____ (2011). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık. s.145.

KIZILOT, Ş., TAŞ, M. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Yaklaşım Yayıncılık. s.65-66.

KİRMANOĞLU, H. (2011). *Kamu Ekonomisi Analizi İstanbul*. Beta Yayıncılık. s.88-89.

KLOEDEN, D. (2014). Revenue administration-gap analysis program (RA-GAP). *The 5th IMF-Japan High Level Tax Conference for Asian Countries*. Tokyo, Japan. p.1-13.

KOCAHANOĞLU, O. S. (1983). *Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*. İstanbul. Yaylacık Yayınları. s.29-32.

KORKMAZ, M. (2016). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim*. *Vergi Sorunları*. (333).

KUTLAR, İ. (2005). İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.33.

KÜSMENOĞLU, İ. (2010). Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi. İstanbul. Oluş Yayıncılık. s.39.

MUTLU, E. (2015). Pişmanlık ve Islah Müessesesinde Kendiliğinden Haber Verme, İhbar ve İncelemeye Başlanılması. E-Yaklaşım Dergisi. (269).

MUTLUER, K., HEPER, F., ve DÖNMEZ, R., ÜYÜMEZ, M. E. (2006). Vergi Hukuku. Açık Öğretim Fakültesi Yayınları. (817).

MUTLUER, K. (2004). Türk Vergi Sistemi. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları. (511).

OKTAR, A. (2014). Vergi Hukuku. İstanbul. Türkmen Yayınevi. s.33.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2009). Vergi Hukuku. Ankara. Turhan Kitabevi. s.141.

ÖNDER, İ. (2000). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. s.241-254.

ÖNDER, M. (2012). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri. (Mesleki yeterlilik tezi). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. s.201-105.

ÖZBALCI, Y. (2007). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara. Oluş Yayıncılık. s.100-103.

PEHLİVAN, O. (1991). Süresinde Verilmeyen Beyannamenin Pişmanlık Dilekçesi ile Verilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. (117): 46 – 52.

POLAT, İ. (2002). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi. Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği. (60): 9 – 26.

REYNAUD, P. (1966). İktisadi Psikoloji ve Maliye. Çev. Nafia Somel. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi. 12: 19-26.

SARAÇOĞLU, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2 (2): 79-96.

SCHMÖLDERS, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. Çev. Salih Turhan. İstanbul. İstanbul Üniversitesi Yayınları. s.214.

SCHUKNECHT, L. (2004). EU fiscal rules issues and lessons from political economy. Germany: European Central Bank. s.135

SEZER, Ö. (2008). Kamu Hizmetlerinde Müşteri (Vatandaş) Odaklılık: Türkiye'de Kamu Hizmeti Anlayışı Açısından Bir Değerlendirme. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 4 (8): 147-171.

SMITH, A. (1759). The theory of moral sentiments. London A. Millar. s. 55

SOFRACI, İ. E. (2016). Sosyal Kimlik Kategorizasyonunun Mali Davranışlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Bir Deneme: Bir Vergi Mükellefi Uyum Programı. Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 13 (2): 22-45.

ŞENYÜZ D. (2013). Vergi Ceza Hukuku. Bursa. Ekin Yayınevi. s.167-69.

_____ (2012). Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları. Bursa. Ekin Kitabevi. s.187.

_____ (2008). Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları. Bursa. Ekin Kitabevi Yayınları. s.88.

TAŞ, F. (2007). Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi. Yaklaşım Dergisi. (176).

TAŞ, M. (2003). Vergi Yargısı. Ekin Kitabevi. s.89.

TAŞKIN, Y. (2013). Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler. Yaklaşım Dergisi. 21 (250):123 – 127.

TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2006). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı. Batman. İlkem Ofset. s.54.

TURHAN, S. (1993). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul. Filiz Kitabevi. s.23-25.

USTA, B. (2009). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: TC. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.87.

WİGLEY, S., WİGLEY, A. (2013). Çev. Mete Yıldız, Mehmet Zahid Sobacı. Kamu Politikası Kuram ve Uygulama. Ankara. Adres Yayınları. s.308-350.

YAPICIOĞLU AKARSU, F. G., KOÇAK, B. (2001). Pişmanlıkla Beyan. Vergi Sorunları. (157): 50 – 62.

YAŞİN, M. (2010). Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi. Yaklaşım Dergisi. (206):15-27.

_____ (2006). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi. Yaklaşım Dergisi. 15 (174): 96 – 101.

YILDIRIM, Z. (2011). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.133-136.

_____ (2013). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah. İstanbul. Adalet Yayınevi. s.121-123.

YILDIZ, E. (2014). Jeremy Bentham'ın Ceza Teorisi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi. s.111.

YILMAZ, A. G. (2013). Türkiye’de 2008-2009 Krizinde Uygulanan Genişletici Vergi Politikasının Üretim Üzerindeki Etkileri. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. XXXIV (I): 213-228.

YILMAZ, A. (1979). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık. Vergi Sorunları Dergisi. (2):173-182.

YILMAZ, E. (2002). Hukuk Sözlüğü. Yetkin Basım Yayın. s.155-160.

YÜCE, M., ALTUNAY, E. (2011). Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi. Vergi Dünyası Dergisi. (355).

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Ayşenur YÜCEL
Doğum Yılı ve Yeri : 17/01/1990-İstanbul
Eğitim Durumu : Lisans mezunu
Lisans Öğrenimi : Gazi Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Yabancı Dili : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :
İş Deneyimi : Kamu
İletişim : 0541 623 28 93
E-Posta Adresi : isee_751@hotmail.com