

# HÜKÜM VE SONUÇLARIYLA PIŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESESİ

Refrigeration And Breeding Institutions With Its Provisions  
And Results

Teorik İnceleme

**Mutlu YORULDU\***

Gönderim Tarihi: 01.06.2020

Kabul Tarihi: 12.06.2020

**ÖZ:** Vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklarını geciktirmeksizin kanuni sürelerinde yerine getirmeleri beklenmektedir. Herhangi bir şekilde söz konusu ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda vergi kanunlarına aykırılık oluşmakta ve dolayısıyla buna neden olan mükelleflere yine kanunlarla öngörülen cezai müeyyideler uygulanmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları vergi ziyana sebep olmuş ise buna sebep olan mükellefe kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Şayet mükellef Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359'uncu maddesinde yazılı fillerden biri ile vergi ziyana sebep olmuş ise kayba uğratılan verginin üç katı vergi ziyayı cezasına muhatap olmaktadır. Kanuna aykırı hangi fiili gerçekleştirirse gerçekleştirsin mükellefin vergi ziyana sebep olması durumunda bundan duyduğu pişmanlık neticesinde kendiliğinden bu hususu vergi idaresine bildirmesi ve 15 günlük süre içinde VUK'un 371'inci maddesinde yazılı şartları yerine getirmiş olması halinde vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olmaktadır. Böylelikle vergi idaresi geç de olsa alacağına kavuşmakta, mükellef de vergi cezası almadan vergi borcundan kurtulabilmektedir. Mükellefin vergi uyumunda da artış eğilimi gözlemlenebilmektedir. Bu çalışmada tüm hukuki hüküm ve sonuçlarıyla VUK'un 371'inci maddesinde hüküm altına alınmış olan pişmanlık ve islâh müessesesi değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Pişmanlık ve Islâh, Vergi Uyumu.

**JEL Sınıflandırması:** K34, H29, M40

\* Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Maliye Bölümü/SMMM, mutluyoruldu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1010-2938

**ABSTRACT:** Taxpayers are expected to fulfill their duties and duties in the legal period without delay. If the duties and responsibilities in question are not fulfilled in any way, there is a violation of the tax laws, and therefore, the criminal penalties stipulated by the laws are applied to the taxpayers causing this. If the behavior of taxpayers contrary to the tax laws caused tax loss, the taxpayer penalty is deducted as much as the tax loss lost to the taxpayer. If the taxpayer caused tax loss with one of the elephants written in the 359th article of the Tax Procedure Law (VUK), it is subject to three times the tax loss penalty. If the taxpayer causes tax loss, regardless of the actual act that he performs, he is freed from the tax loss penalty if he automatically reports this matter to the tax administration as a result of his regret and if he fulfilled the conditions stated in the article 371 of the VUK within 15 days. Thus, the tax administration gets its receivables even if it is late, and the taxpayer can get rid of the tax debt without receiving a tax penalty. An increasing tendency can be observed in the taxpayer's tax compliance. In this study, the regret and correctional institution, which was brought under the terms of article 371 of the VUK with all its legal provisions and results, is evaluated.

**Key Words:** Tax Law, Regret and Correction, Tax Compliance.

**JEL Classification:** K34, H29, M40.

## GİRİŞ

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarının başında vergi gelirleri gelmektedir. Vergiler, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak halktan karşılıksız ve zorunlu olarak tahsil ettiği parasal tutarlardır. Devletler topladıkları vergi gelirleriyle toplumsal ihtiyaçların karşılanabilmesi adına mal ve hizmet üreterek sunma amacını taşırlar. Zira ekonomide üretilen ve sunulan birtakım mal ve hizmetler özel kesim tarafından çeşitli nedenlerle üretilmemekte ve kişilere sunulamamaktadır. Tam kamusal mallar olarak tanımlanan; savunma, güvenlik, adalet ve diploması hizmetleri başta olmak üzere sosyal faydanın yüksek olduğu birtakım mal ve hizmetler kamu otoritesi tarafından karşılanmaktadır.

Vergilerin söz konusu öneminin ortaya çıkabilmesi vergi mükelleflerinden tahsil edilmesi gereken vergilerin tam ve doğru olarak toplanabilmesine bağlıdır. Ülkede kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, toplumun vergi çırma ve vergiden kaçınma eğilimleri ve toplumsal vergi uyumunun seviyesi bu durumda çok belirleyici olabilmektedir. Vergi mükellefi olan kişilerin vergi algılarının ve vergi zihniyetlerinin iyi olması, vergi uyumunu ve vergi gayretini etkilemektedir.

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında güven esasına dayalı vergi

ilişkisinin sürekliliği ve 1215'te İngiltere'de yayımlanan Magna Carta Libertatum'un (Büyük Özgürlük Fermanı) bir sonucu olarak ortaya çıkan “kanunilik ilkesi” gereği verginin taraflarının yükümlülük ve sorumlulukları başta Anayasa olmak üzere kanunlarla tespit ve tayin edilmektedir. Verginin zorunlu bir yükümlülük olması da buradan kaynaklanmaktadır. Vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarının gereğini yapmamaları veya aksatmaları halinde kanuna aykırılık durumu oluşmakta ve kanunlarla belirlenmiş olan cezai müeyyideler uygulanmaktadır.

Vergi mükelleflerinin iktisadi ve dolayısıyla vergisel bir etkisi olan her işlemi kanunlarla belirli sürelerle bağlanmıştır. İlgili ödev ve sorumlulukların vergi mükellefleri tarafından bu süreler içinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi beyannamelerini verme ve ilgili bildirimlerde bulunma bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Mükellefin vergi kanunlarına aykırı bir fiil neticesinde vergi ziyana sebep olmaları durumunda VUK 341'inci maddesi kapsamında vergi ziyayı suçu doğmakta ve 344'üncü maddesi gereği de kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası ödemesi gerekmektedir. Fakat bazı vergi mükellefleri yaptıkları kanunsuz eylemlerinden dolayı pişmanlık hissedebilirler. Bu durumda VUK'un 371'inci maddesi kapsamında vergi idaresine verecekleri pişmanlık dilekçesine ekli vergi beyanlarıyla hazineye verdikleri zararı telafi edebilmektedirler. Böylelikle bu kişilere geç de olsa hatalarını düzeltebilme imkanı kanun koyucu tarafından tanınmaktadır. Asıl amaç vergilendirme ilişkisinin sürekliliğini korumaktır.

Vergilendirmede esas olan vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, kanuni sürelerle uygun davranmalarıdır. Vergilendirme sürecinde mükelleflere yüklenen her bir ödev ve sorumluluk sürelerle bağlanmıştır. Vergi beyannamelerinin verilmesi, işe başlama, iş ve adres değişikliği, işçi çalıştırmaya başlama, mal alım (BA), mal satım (BS) bildirimlerinin yapılması, yapılan iktisadi işlemlerin yevmiye defterine kaydedilmesi gibi pek çok işlemin kanunlarla öngörülen bir süresi bulunmaktadır. Mükellefler tarafından belirlenmiş olan süreler içinde geciktirilmeksizin işlemlerin yapılması hem vergilendirmenin etkinliğini hem de mükellefin vergiye uyumunu belirleyebilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde vergilendirmenin temelini matrah tespit yöntemlerinden “beyan usulü” oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi mükelleflerinin sebep oldukları vergiyi doğuran olayları vergi idaresine açık ve tam olarak bildirmeleri yani beyan etmeleri gerekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında karşılıklı güven esasına dayanan bu yöntemde, vergi idaresi genel anlamda kontrolünü beyan edilen matrahlar üzerinden

gerçekleştirmekte ve sonrasında vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmektedir. Kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) yönetmi ise istisnai olarak uygulanmaktadır.

Bu çalışmada bir bakıma af niteliği haiz olan pişmanlık ve ıslâh kurumunun tanımı yapılarak kapsamı ve amaçlarından bahsedilmektedir. Pişmanlık ve ıslâh kapsamında olan suç ve cezalar ile hukuki sonuçları üzerinde durulmakta ve değerlendirilmelerde bulunmaktadır.

## PIŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Vergiler devletlerin sürekli gelir kaynakları olduğundan, devletler vergi mükelleflerinin vergi uyumlarını arttırabilmek için vergi hukuku mevzuatına birtakım teşvik edici uygulamaları koymaktadırlar (Alm, 1999: 2). Pişmanlık ve ıslâh müessesesi de bunlardan biri olarak değerlendirilebilir. Gelir üzerinden alınan vergilere (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi) ilişkin beyannameler ile genel tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV) beyannameleri, mükellefleri tarafından her vergilendirme dönemi için hazırlanmakta ve vergi idaresine gönderilmektedir. Beyan esasına göre ödenen vergilerde mükelleflerin ilgili beyannamelerini kanuni süreleri içinde bağlı oldukları vergi dairesine teslim etmeleri gerekmektedir. Aksi halde beyannamenin verilmemiş olması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 341'inci maddesi uyarınca “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş olması veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması*” gerekçesi ile mükellefe vergi ziyai cezası kesilebilmektedir.

Vergilendirme yetkisine sahip olan kanun koyucu hem vergiyi güvence altına almak hem de vergi mükelleflerini sistem içinde tutabilmek için bazı şartlar altında mükelleflere birtakım müesseselerle birtakım imkan ve kolaylıklar tanımaktadır. Bu müesseselerden biri VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiş olan “pişmanlık ve ıslâh” kurumudur. VUK 371'inci maddesinde; “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren filleri işleyen mükelleflerle bunlara iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı eylemlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez*” denilmek suretiyle pişmanlık ve ıslâh kurumunun tanımlaması yapılmıştır. Dolayısıyla vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyaya sebebiyet veren mükelleflere yapmış oldukları kanunsuz faaliyet nedeniyle pişmanlık duymuş olmaları karşılığında geç de olsa devlet hazinesine vermiş oldukları zararı telafi edebilme olanağı verilmektedir. VUK herhangi bir sebepten ötürü vergi ayıbına neden olmuş mükellefin daha sonra vicdanen rahatsızlık duyması sonucunda, bu fiilini vergi idaresinin henüz öğrenmemiş olduğu belli bir sürede, kendiliğinden bildirmesi ve bunun karşılığında vergi cezasından kurtulma imkanı veren bir telafi müessesesidir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 3).

Fakat bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflerden belirli şartları yerine getirmeleri beklenmekte ve istenmektedir. Söz konusu şartların neler olduğu da aynı madde kapsamında kanun koyucu tarafından açıklanmıştır (Apalı, 2017: 212). Aksi halde pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden yararlanamayacaktır. VUK 371'ince maddesi kapsamında, pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden yararlanma şartları aşağıdaki gibidir.

- “Mükellefin durumunu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelendirmek suretiyle haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).”
- “Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (Kaçakçılık suçu teşkil eden fillerin 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 durumunu 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 Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı oranında olan pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

Kanun maddesinde beş bent olarak sayılan yukarıda ifade edilen şartlara vergi mükellefinin uyması gerekmektedir. Bu şartların tamamını yerine getirdiği takdirde pişmanlık ve ıslâh hükümlerinden faydalanabilecek ve vergi ziyai cezasını ödemekten kurtulmuş olacaktır. Sadece 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uyarınca vergi aslı üzerinden gecikme zammı nispetinde hesaplanacak olan pişmanlık zammını ödemesi gerekecektir. Söz konusu zam oranı 2020 yılı için her ay ve kesri dikkate alınmak suretiyle % 1,6'dır.

Pişmanlık ve ıslâh müessesesi beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanabilmektedir. Fakat Emlâk Vergisi beyan esasına tabi olduğu halde mükellefleri VUK 371'inci maddesi hükümlerinden yararlanamamaktadır. Emlâk Vergisi yerel nitelikte bir vergi olduğu için kapsam dışında tutulmuştur (Aksoy, 2012: 43).

## PİŞMANLIK VE İSLÂH MÜESESESİNİN AMAÇLARI

Pişmanlık ve ıslâh kurumunun amaçları, mükellefleri geç de olsa vergi ödevlerini yerine getirmeleri suretiyle vergi sistemi içinde tutabilmek, devlet hazinesine geç de olsa girmesi gereken vergi tutarlarının girmesini sağlamak ve mükelleflerin vergi uyumunu teşvik etmek olarak ifade edilebilir. Mükellefin iyi niyeti ve pişmanlık hissetmiş olması, ceza uygulanmamasında etkili olmaktadır (Kızılot, 2000: 167-168).

Pişmanlık ve ıslâh kurumu sadece pişmanlık hallerini düzenlememekte kanun koyucu aynı zamanda mükelleflere vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için bir fırsat tanıyarak, vergi ödevlerini düzenli olarak yerine getirmelerinin bir alışkanlığa dönüşmesini yani ıslâh edilmelerini hedeflemektedir (Yıldırım, 2011: 46). Aynı zamanda mükellefin vergisini düzenli ödemesi alışkanlığının kazandırılmak istenmesinin yanısıra bir daha vergi kanunlarına aykırı hareket ederek suç işlesinin de önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

## PİŞMANLIK VE İSLÂH HÜKÜMLERİNE TABİ SUÇ VE CEZALAR

Pişmanlık ve ıslâh kapsamına giren suç ve cezaları, vergi ziyayı kabahatleri ile kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarından oluşmaktadır. olduğu görülmektedir.

### Vergi Ziyama Bağlı Suçlar

Vergi ziyayı, VUK 341'inci maddesince; “mükellefin ya da sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak açıklanmıştır.

Pişmanlık hükümleri esasen vergi ziyasına sebebiyet veren suçlara ilişkin olarak verilecek vergi ziyayı cezasını önlemektedir. Pişmanlıkla haliyle vergi ziyayı unsuru ortadan kalkmaktadır. Diğer bir ifadeyle pişmanlık, vergi kanunlarına karşı yapılmış aykırı fiili ortadan kaldırmamaktadır. Fakat vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığından için fiil nedeniyle doğan suça ait cezanın yani vergi ziyayı cezasının kesilmesini engellemektedir (Kızılot, 2000: 1176).

VUK'un 344'üncü maddesine göre, vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak olan vergi ziyayı cezası kayba uğratılan verginin bir katı kadardır. Fakat 359'uncu maddede vergi kaçakçılığı fiiliyle vergi ziyasına sebebiyet verilmişse; işlediği fiil nedeniyle vergi ziyasına neden olan mükellefe ziyayı uğrattığı verginin üç katı, fiile iştirak edenlere ise ziyayı uğratılan verginin bir katı tutarında ceza uygulanacaktır. Söz konusu ceza hükümleri, vergi incelemesine başlanılması veya takdir komisyonuna sevk edilmeden sonra verilenler hariç, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerinde

yüzde elli oranında tatbik edilecektir (Akkoç, 2016: 60-61).

### **Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

VUK'un 359'uncu maddesine göre, Kanun'un 371. maddesindeki koşullara uygun olarak durumu ilgili makamlara pişmanlık dilekçesi ile bildirenler ile ilgili kaçakçılık suçları ve cezaları uygulanmayacaktır (Kızılot, 2000: 177).

### **Usulsüzlük Cezaları**

Vergi mükellef ve sorumlularının pişmanlık ve ıslâhtan yararlanabilmeleri için bir vergi ziyayı meydana gelmiş olmalıdır. Dolayısıyla vergi ziyasına yol açmayan usulsüzlük cezaları kapsam dışında kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi kaybına neden olmayan vergi usulsüzlükleri için pişmanlık ve ıslâh hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Mesela vergi mükellefinin yapmış olduğu mal satış işlemi nedeniyle yedi gün içinde düzenlemesi zorunlu olan satış faturasını düzenlememesi durumunda, mükellef her ne kadar vergiyi doğuran olayı gizlemeye çalışarak vergi ziyasına sebebiyet vermiş olsa da durumu kendiliğinden pişmanlık dilekçesiyle vergi idaresine bildirmesi halinde kendisine vergi ziyayı cezası uygulanmayacak fakat fatura düzenlememiş olmasından dolayı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu ve benzeri durumlar uygulamada birtakım belirsizliklere yol açabilmektedir. VUK'un 336'ncı maddesinde; *“tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan miktar itibarıyla en ağırı kesilir”* denilmektedir. Fakat mükellef vergi ziyayı için pişmanlık hükümlerinden yararlanırsa miktar olarak ağır suç vergi ziyayı olsa bile vergi ziyayı cezası uygulanmayacağı için mükellefe sadece usulsüzlük cezası verilebilecektir (Akkoç, 2016: 62).

## **PİŞMANLIK VE ISLÂH MÜESSESESİ HÜKÜMLERİNİN SONUÇLARI**

Beyana dayanan vergilerde, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini kendiliğinden yani herhangi bir incelemeye başlanmadan veya ihbar edilmeden bir dilekçe ekinde ilgili makamlara bildiren mükelleflere vergi ziyayı cezası verilmemekte, gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanmak suretiyle vergi borçlarını ödemelerine imkan tanınmaktadır. Mükellefin vergi beyannamesini kanuni süresi içinde vergi idaresine vermemesinin önemli hukuki sonuçları olabilmektedir. Bunların başında da vergi cezaları gelir. Beyannamesini kanuni süresi içinde vermeyen mükelleflere önce iki kat birinci derece usulsüzlük cezası verilmekte sonrada takdir komisyonu tarafından re'sen takdir edilen matrah üzerinden re'sen gerçekleştirilen tarhiyat neticesinde vergi ziyayı cezası kesilebilmektedir. Mükellefin VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerden biri ile vergi ziyasına sebebiyet vermesi durumunda

ise pişmanlık duyanlar için pişmanlık ve ıslâh kurumu dolaylı bir af niteliğine haiz olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıkların idari aşamada yani barışçıl şekilde çözümlenmesinin yollarından olan pişmanlık ve ıslâh müessesesi, mükellefin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenebilmesine olanak sağlayarak vergi suç ve cezalarının tatbikini önleyebilmektedir (Apalı, 2017: 216-219). Aynı zamanda uyuşmazlık vergi yargısına taşınmadan çözümlendiğinden, emek ve zaman kaybı nedeniyle ortaya çıkabilecek bazı giderlerin oluşmasını engelleyerek, iyi niyetli ve vergi idaresini koruyabilmekte ve takdir komisyonlarının yükünü azaltabilmektedir (Baki, 2008: 36).

## SONUÇ VE TARTIŞMA

Vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasında doğan vergi ilişkisinde vergilendirmenin tüm aşamalarında kanunlarca her iki tarafa yüklenmiş olan yükümlülük ve sorumluluklar bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin yükümlülüğü vergilendirmeye tabi olan iktisadi işlemlerini kanuni süreler içinde gerçek, doğru ve tam olarak öncelikle muhasebe kayıtlarına aktarmaları gerekmektedir. Devamında ise vergi matrahlarını tam ve doğru tespit ederek hazırladıkları vergi beyannamelerini vergi idaresine göndermeleri beklenmektedir. Son aşamada ise vergi idaresi tarafından tarh, tebliğ edilen ve tahakkuk ettirilen vergi borcunu kanuni süresi içinde ödemesi süreci sona erdirmektedir.

Vergi idaresinin de idari bir işlem olan verginin tarhiyatı, tebliği, tahakkuku ve tahsili işlemlerini hatasız ve eksiksiz şekilde ve vergi mükelleflerinin mağduriyetine yol açmayacak biçimde yerine getirmesi temel görev ve sorumluluğudur.

Vergilendirmede yapılan her işlem “kanunilik ilkesi” gereği kanunlara dayanmakta ve yine kanunlarla çerçevesi çizilen sürelerde gerçekleştirilmektedir. Kanuni süreler içinde yapılmayan işlemler için kanuna aykırılık durumu ortaya çıkmış olacağından belirli müeyyidelerin uygulanması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi mükelleflerinin söz konusu sürelerle uymamalarının gecikme faizi, gecikme zammı, vergi ziyası cezası, usulsüzlük cezaları gibi idari para cezası boyutu olabildiği gibi bazı kanuna aykırı fiilerden dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza ile muhatap kalabilmeleri de mümkündür.

Türk Vergi Sisteminde vergilendirmede beyan usulü geçerli olduğundan vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını beyanname verme süreleri içinde, kanunen diğer yapmaları gereken bildirimleri de kanuni süreleri içinde tam ve doğru olarak vergi idaresine bildirmeleri gerekir. Aksi halde vergi kanunlarına aykırı



bir durum ortaya çıkar. Şayet beyannameler ve bildirimler süresinde verilmez, eksik veya hatalı verilirse mükellefin hukuki sorumluluğu ortaya çıkar ve cezai müeyyidelere muhatap olur.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına aykırı hareketleri neticesinde hazinenin vergi ziyayı doğuyorsa bu nedenle kanuna aykırı filli gerçekleştiren ve vergi ziyasına sebebiyet veren kişinin ziyaya uğrattığı verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası ödemesi gerekmektedir. Vergi beyannamelerinin hiç verilmemesi, eksik veya hatalı verilmesi de bu kapsamdadır. Fakat kanun koyucu tarafından vergi sistemine gerçekleştirdikleri kanuna aykırı filleri nedeniyle pişman olan iyi niyetli vergi mükellefleri için bunu telafi edebilmeleri açısından VUK 371'inci madde kapsamında pişmanlık ve ıslâh müessesesi konulmuştur. Buna göre mükellefler geç de olsa neden oldukları hazine zararını telafi edebilmekte bunun karşılığında da vergi ziyayı cezasından kurtulmaktadırlar. Bu müesseseden yararlanabilmenin en önemli şartı kanuna aykırı davranan ve vergi kaybına neden olan mükellefin kendiliğinden bu durumu pişmanlık ifadeleriyle birlikte vergi idaresine bildirmesi gerekmektedir. Ve sonrasında 15 gün içinde ödenmemiş olan vergi borç ve cezasını pişmanlık cezası ile birlikte ödemesi istenmektedir. Bu şartlara uyan mükellefler vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olur.

Pişmanlık ve ıslâh kurumu ile birlikte mükellefle cüzi bir pişmanlık ödemesiyle hem vergi ziyayı cezasından kurtulmuş olabilmekte hem de vergiyi zamanında ödeme, vergisel ödevlerini aksatmama eğilimleri artabilmekte kısacası vergi uyum seviyeleri yükselebilmektedir. Devlet hazinesi de geç de olsa vergi alacağına kavuşarak kamusal hizmetlerin finansmanında bu gelirleri kullanabilmektedir. Fakat vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini nasılsa pişmanlık ve ıslâh düzenlemesi var düşüncesiyle bilinçli olarak aksatmaları ihtimali de gözden kaçırılmamalıdır. Vergi mükelleflerinin vergi uyumlarının artması beklenirken en azından bazı mükellefler nezdinde kanuna aykırı hareket tarzlarının bir alışkanlığa dönüşmesi durumunda vergi uyumsuzluğu da doğabilir. Esasen önemli olan vergi ahlakı ve vergi bilincinin vergi mükelleflerine aşılmasıdır. Vergilendirme ilişkisi ancak bu şekilde sürdürülebilir olabilir.

**KAYNAKÇA**

Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi. Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi.  
[http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi\\_SBD/arsiv/2016\\_2/ahmet\\_ak.pdf](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2016_2/ahmet_ak.pdf)  
Erişim: 18.05.2020.

Akkoç, E. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aksoy, Ş. (2012). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islâh Müessesesi. <https://dergipark.org.tr/en/pub/iuamnk/issue/757/8166>. Erişim: 15.05.2020.

Alm, J. (1999). Tax Compliance and Administration. [https://www.researchgate.net/publication/247699437\\_Tax\\_Compliance\\_and\\_Administration](https://www.researchgate.net/publication/247699437_Tax_Compliance_and_Administration). Erişim: 15.05.2020.

Apalı, İ. (2017). Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islâh Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”. Mali Çözüm Dergisi. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/140malicozum/19\\_Ibrahim\\_APALI.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/140malicozum/19_Ibrahim_APALI.pdf). Erişim: 16.05.2020.

Baki, M. H. (2008). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Pişmanlık ve Islâh. Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kızılot, Ş. (2000). Pişmanlık ve Islâh. Hürses Gazetesi. <https://www.hurses.com.tr/> Erişim: 14.05.2020.

Yıldırım, Z. (2011). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islâh. Ankara: Adalet Yayınevi.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu.