

“Pişmanlık ve İslah” Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Azmi DEMİRCİ,

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde, yükümlülerin beyan dışında bıraktıkları veya eksik beyan ettikleri vergi matrahlarını (bu matrahlara isabet eden vergileri pişmanlık zammıyla birlikte ve belli sürede ödeyerek) vergi ziyayı cezası ödemediği düzeltilmelerine olanak sağlayan ve bu yönüyle de ceza hukukunda yer alan "etkin pişmanlık" ile benzerlik taşıyan "pişmanlık ve ıslah" düzenlemesi VUK'un 371'inci maddesinde yapılmış olup, anılan madde hükmü aşağıdaki gibidir:

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

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından 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.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

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

Diğer yandan, VUK'un "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığını taşıyan 359'uncu maddesinde ise "371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" denilerek, kaçakçılık fiillerini işleyenlerin 371'inci maddede düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" hükümlerinden yararlanmaları halinde, haklarında 359'uncu maddede hükme bağlanan hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden de işlem yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan düzenlemelerden görüleceği üzere, VUK kapsamına giren ve beyan esasına dayanan bütün vergiler bakımından geçerli olan "pişmanlık ve ıslah" düzenlemesiyle, yükümlülerin beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri matrahlar üzerinden hesaplanan vergiler bakımından, vergi ziyayı cezası kesilmeksizin ödeme olanağı getirilmiş ve ayrıca kaçakçılık fiillerini işleyen yükümlüler için de, bu fiillerle ziyaa uğrattıkları vergileri "pişmanlık ve ıslah" hükümlerinden yararlanarak ödemeleri halinde, adlarına vergi ziyayı cezası kesilmemesi ve haklarında hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden de işlem yapılmaması benimsenmiştir. Çalışmamızda VUK'da hükme bağlanan "Pişmanlık ve İslah" düzenlemesinin gerekliliği tartışmalarına² değinilmeden, mevcut yasal düzenlemeler nedeniyle uygulamada yaşanan sorunlar irdelenmiş ve belirtilen sorunlar için çözüm önerileri sunulmuştur.

1) Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Yararlanmak İçin "Vergi Ziyayı" Koşulunun Aranması, Eşitlik İlkesine ve Bu Düzenlemeden Beklenen Amaçlara Aykırıdır:

VUK'un 371'inci maddesinde yapılan düzenleme gereği, yükümlülerin pişmanlık talebinde bulunabilmeleri için öncelikle vergi ziyayı cezası gerektiren fiillerle vergi ziyasına sebebiyet

vermiş olmaları gerekir. Buna göre, vergi yasalarına aykırı fiilleri işlemiş olsalar da, işledikleri fiillerin sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmayan (örneğin sadece genel veya özel usulsüzlük cezası gerektiren fiilleri işleyen) yükümlülerle; yine vergi düzenlemelerine aykırı davranmakla birlikte, işledikleri fiillerin yasalara uygun hale getirilmesi sonucunda mahsup, indirim ve zarar azaltımı gibi sebeplerle vergi ziyayı oluşmayan yükümlülerin pişmanlık hükümlerinden yararlanma olanağı bulunmamaktadır.

Örneğin; 2007 yılı hesap döneminde fazladan 100.000.-YTL amortisman hesaplayarak kazanç tespitinde gider olarak dikkate alan (A) kurumunun, ilgili yıl kurumlar vergisi matrahının 50.000.-YTL olarak beyan edildiği, yine 2007 yılı hesap döneminde fazladan 100.000.-YTL amortisman hesaplayarak kazanç tespitinde gider olarak dikkate alan (B) kurumunun, ilgili yıl kurumlar vergisi beyanının 150.000.-YTL zarar olduğu durumda; aynı fiili (tutar olarak da aynı) işleyen iki yükümlüden (A) kurumu pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak 100.000.-YTL tutarındaki matrah farkına isabet eden kurumlar vergisini cezasız olarak ödeyebilecek, (B) kurumu ise kanuna aykırı fiilini iradi olarak vergi idaresine bildirip düzeltmek istese dahi, vergi ziyasına sebebiyet vermediği ve dolayısıyla vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bir fiil oluşmadığı için pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Danıştay kararlarında; matrahsız verilen beyannamelerin pişmanlık hükümlerine göre kabul edilmesi³, zararlı beyannameler için pişmanlık esasında işlem yapılması⁴ uygun bulunmuş ve süresinden sonra matrahsız olarak pişmanlık talebiyle verilen beyannameler nedeniyle takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyat kaldırılmış⁵ olsa da; yukarıda verilen örnekten de görüleceği üzere, VUK'un 371'inci maddesinde, yükümlülerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaları, vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaları ve beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen vergilerin ödenmesi (tahsilat) koşuluna bağlanmıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı da yayımladığı 238 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nin⁶ D/2 bölümünde, pişmanlıkla verilen beyannamelerde, zarar beyan edilmesi veya mahsuplar nedeniyle ödenecek verginin çıkmaması halinde pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceğini ve ayrıca gerek görülmesi halinde bu mükellefler nezdinde vergi incelemesi yaptırılacağını açıklamıştır.

Ancak, bu şekildeki bir yasal düzenlemeyle, aynı fiili işleyen yükümlüler arasında vergi ziyasına sebebiyet verip vermediklerine bakılarak eşitsizlik yaratılmakta ve pişmanlık hükümlerinin vergi ziyasına bağlı olarak işletilmesiyle de, vergi kanunlarına aykırı fiillerin vergi idaresinin bilgisi dahiline girmesi engellenerek, bu bilgilerden elde edilecek kamusal yararlar ihmal edilmektedir. Belirtilen bu olumsuzluklar, VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen "kaçakçılık suçlarının" yürürlükteki pişmanlık hükümleri karşısındaki durumunun değerlendirilmesi halinde daha da belirginleşmektedir. fiöyle ki;

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri, herhangi bir sonuca bağlanmaksızın "engelleyici suç=tehlike suçu" olarak tanımlanmışlardır. Bu durumda, maddede belirtilen kaçakçılık fiillerin işlendiğini söylemek için "vergi ziyayı"nın oluşması şartı aranmamaktadır. Hatta, maddedeki bazı fiillerin (örneğin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanların kaçakçılık fiilini işlemiş sayılmaları gibi) başlı başına "vergi ziyayı"na sebebiyet verme imkan ve ihtimali de bulunmamaktadır. Belirtilen durumun tek istisnası olarak 359'uncu maddenin (a) fıkrasının 1'inci bendindeki hüküm akla gelse de, bentte "... defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" in de kaçakçılık fiilini işlediği hükme bağlandığından (açık olarak vergi ziyayından değil, vergi matrahının azalmasından bahsedildiği için) vergi matrahı bu fiillerle azaltıldığı halde, mahsup ve indirimler nedeniyle hesaplanan vergi ve dolayısıyla vergi ziyayı bulunmayan mükellefler bakımından da kaçakçılık hükümleri işletilecektir.

Buna göre, VUK'un 359'ncu maddesinde yapılan düzenlemeyle, kaçakçılık suçunun maddi unsuru (4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki VUK'un 344 ncü maddesindeki

düzenlemede belirtildiği gibi) vergi ziyayı değil, maddede sayılan fiillerin işlenip tamamlanması olarak tanımlanmıştır. 359'uncu maddede belirtilen fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, sadece 344'ncü maddede hükme bağlanan üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi için gereklidir ve 359'uncu maddede düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından "vergi ziyayı"nın bulunup bulunmadığına bakılmamaktadır.

Ancak, 359'uncu maddede yer alan "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." şeklindeki düzenleme, maddenin temel anlayışına uygun düşmemektedir. Zira VUK'un 371'inci maddesi hükmüne göre, "pişmanlık ve ıslah" hükümlerinden yararlanacak mükelleflerin vergi ziyayı cezasını gerektirecek bir fiille vergi ziyasına sebebiyet vermiş olmaları ve kanuna aykırı bu fiilleri ilgili makamlara kendiliğinden haber vererek, ziyayı uğrattıkları vergileri 15 gün içerisinde beyan ederek, pişmanlık zammı ile birlikte yine aynı sürede ödemeleri şarttır. Bu şekildeki bir hüküm ise, kaçakçılık fiili işleyenlerden, aynı zamanda da vergi ziyasına sebebiyet verenlerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanarak hem 344'ncü maddede belirtilen 3 kat vergi ziyayı cezasından hem de 359'uncu maddede belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmalarına olanak sağlamakta; vergi ziyasına sebebiyet vermeyenlerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanamamaları nedeniyle her durumda hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmaları anlamına gelmektedir. Özetlemek gerekirse, kaçakçılık suçunun teşekkülü için "vergi ziyayı" sonucu aramayan bir yasal düzenlemenin, kaçakçılık fiili nedeniyle kesilecek vergi ziyayı cezasının ve hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezaların ortadan kaldırılması için "vergi ziyayı" sonucunu araması açık bir çelişkidir. Belirtilen durum başta eşitlik ilkesi olmak üzere temel hukuk ilkelerine aykırıdır.

Ayrıca, suç ile suçtan sağlanan ekonomik yarar ilişkisinin en somut olarak ortaya çıktığı fiillerin başında gelen vergi kaçakçılığı suçları, günümüzde diğer ekonomik suçların çoğunda olduğu gibi bireysel olmaktan çıkıp, organize ve örgütlü olarak işlendiği için; tahsilat amacı öne alınarak kaçakçılık fiillerinin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmasının "vergi ziyayı" şartına bağlanması, kaçakçılık suçlarının takibi, suç ve suçluyla mücadelede önemli yarar sağlayabilecek yolları da tıkamakta ve pişmanlığın bu yolda kullanılmasını engellemektedir. Örneğin; holding düzeyinde örgütlenen sahte belge organizasyonundan aldığı belgeleri yasal defterlerine gider olarak kaydeden ve belirtilen sahte belgelerde gösterilen KDV tutarlarını da indirim konusu yapan, ancak takvim yılı boyunca, bu şekilde indirim konusu yaptığı KDV tutarlarından daha fazla "Devreden KDV" tutarı beyan eden bir mükellefin, aynı takvim yılı içinde "pişman" olması ve VUK'un "pişmanlık" hükümlerinden yararlanarak bu fiili vergi idaresine bildirmesi, sonuçta da bu şekildeki bir organizasyonun yine aynı takvim yılı içerisinde tespit edilmesi olanaklı bulunmamaktadır. Zira, anılan mükellef kullandığı sahte belgelerdeki indirim KDV tutarlarını çıkarsa bile, sonuçta KDV ziyasına sebebiyet vermediği için pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacak, bu nedenle de kaçakçılık fiilinden dolayı üç kat vergi ziyayı cezası ve ayrıca da hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmamak için ya KDV yönünden vergi ziyasının ortaya çıkmasını bekleyecek ya da kurumlar vergisi beyannamesi verdikten sonra, (ilave matrah ve vergi beyan etmek koşuluyla) pişmanlık dilekçesi verecektir. Bu durum ise, sahte belge organizasyonunun aylar, hatta yıllar sonra tespit edilmesi sonucuna yol açacaktır.

Belirtilen açıklamalar esas alındığında; VUK'un 371'inci maddesinde yer alan "pişmanlık ve ıslah" düzenlemesinin eşitlik ilkesine ve bu düzenlemeden beklenen amaçlara uygun olması için "vergi ziyayı" sonucuna bağlı olmaktan çıkarılması ve vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden her türlü fiilin, sonucuna bakılmaksızın "pişmanlık" kapsamına alınması yönünde yasal değişiklik yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

2) Pişmanlık ve Islah Düzenlemesinde Yer Alan "Muhbir", "Herhangi Bir Resmi Makam" ve "Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılması" İbareleri Açık Değildir:

VUK'un 371'inci maddesinde; pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için, mükelleflerin vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri haber verme tarihinden önce, haber verilen husus hakkında bir "muhter" tarafından "herhangi bir resmi makama" ihbarda bulunulmamış olması koşulu aranmaktadır. Ancak, belirtilen bu maddede ve VUK'un ilgili diğerk maddelerinde "muhter" ve "herhangi bir resmi makam" ifadelerinin ne anlama geldiğı açıklanmamıştır. Bu durum ise, uygulamada ciddi sorunlara yol açmakta ve belirtilen ibarelerin geniş yorumlanması nedeniyle, çoğı zaman yükümlülerin pişmanlık hükümlerinden yararlanamaması sonucunu doğurmaktadır. O kadar ki, konuyla ilgisi açık olan ve kanımızca yasal düzenlemede de vurgulanmak istenen Maliye Bakanlığı'nın vergi idaresi ve denetimiyle ilgili birimleriyle, Cumhuriyet Savcılıkları haricinde, konuyla hiçbir ilgisi bulunmayan "resmi kuruluşlar" da ihbar makamı olarak kabul edilebildiğı gibi, bizzatıhi vergi idaresi ve denetimiyle görevli kamu kuruluşunun yasal yetkileri nedeniyle edindiğı bilgileri taşra teşkilatına bildirmesi⁷ "ihbar" olarak ve dolayısıyla pişmanlıktan yararlanmayı engelleyen bir durum olarak değerkendirilebilmektedir.

Bu konuda yaşanan sorunların ve karmaşanın giderilmesi için, yasal değışiklik yapılarak madde metninde geçen "muhter" ifadesinin "kişı, kurum veya kuruluş" olarak; "herhangi bir resmi makama" ibaresinin de "Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerine veya Cumhuriyet Savcılıklarına" şeklinde değıştirilmesi uygun olacaktır.

Diğerk yandan, VUK'da özel olarak "vergi incelemesine başlama"nın tanımı ve esasları hükme bağlanmadığı halde; VUK'un 371'inci maddesinde "herhangi bir vergi incelemesine başlanması"nın pişmanlık hükümlerinden yararlanmayı engelleyen bir durum olarak düzenlenmesi de çeşitli uygulama sorunlarına yol açmaktadır.

Ayrıca, yükümlüler nezdinde vergi incelemesine başlandığı kesin olarak kabul edilse dahi, başlanan incelenmenin dönem ve içerik olarak sınırlarının belirlenmesi de, pişmanlık hükümleri yönünden önem arz etmektedir.

Vergi incelemesine başlamanın tanımı VUK'da yapılmamış olsa da, çeşitli vergi kanunlarında⁸ incelemeye başlamanın tanımı hükme bağlanmış olduğundan, gerek denetim birimleri ve vergi idaresinin, gerekse yükümlülerin bu kanunlarda belirtilen tanım ve açıklamalara uyulması halinde, vergi incelemesine başlandığını kabul etmeleri gerekir. Belirtilen yasal düzenlemelere göre, vergi incelemesine başlama; mükellef nezdinde işe başlama tutanağının alınması, mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmesi durumunda söz konusu olabilecektir. Vergi incelemesine başlama konusu yukarıda belirtilen şekilde çözülebilecek olmakla birlikte, vergi incelemesine başlandığının kabulü halinde bile, pişmanlık hükümleri yönünden gelişebilecek diğerk sorun, vergi incelemesinin ilgili olduğu dönem ve ilgili olduğu vergi sorunudur. Çünkü, VUK'un 140'inci maddesi hükmü esas alındığında, genel olarak incelemeye başlama tutanaklarında, incelemenin ilgili olduğu dönemle birlikte, incelemenin konusu da belirtilmektedir. Bu durumda, incelemeye başlama tutanağı alınmış olsa da, yükümlülerin inceleme dönemi dışındaki dönemler ve inceleme konusu dışındaki vergiler için pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı sorusunun cevaplanması gerekmekte ve belirtilen soruya farklı cevaplar verilmektedir.

Belirtilen konuda bizim de katıldığımız ilk görüş; VUK'un 371'inci maddesinin açık ifadesi esas alınarak oluşturulan, yükümlüler nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmış olması, bütün vergiler ve dönemler bakımından pişmanlıktan yararlanmayı engeller şeklindeki görüştür. "İncelemenin nev'i ve kapsamı önemli değildir. Kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık talebini önleyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle tam, kısmi veya karşıt incelemeden herhangi birine başvurulmuş olması halinde pişmanlık talebinde bulunulamaz. İnceleme, pişmanlığı bütün vergiler yönünden keser."⁹

Konuyla ilgili ikinci görüş ise; "herhangi bir vergi incelemesine başlandığı ibaresinin lafzını bu kadar katı olarak yorumlamak yasanın ruhuna uygun değildir. Bu yorum çok geniştir. Bunu da bu kadar geniş olarak yorumlayarak mükellefin elindeki bir olanağı engellemek hukuki değildir. Vergi incelemesinde vergi türünü ve dönemini de dikkate almak gerekir." 10 şeklindedir.

Hatta konuyla ilgili olarak üçüncü görüş de geliştirilerek; "Pişmanlık ve ıslah müessesesi her zaman ve her durumda işlemelidir. İhbar, idarenin durumu öğrenmesi, hatta incelemeye sevk edilmiş olmak bu hakkı engellememelidir. Hatta incelemeye başlanılmadan önce mükellefe, tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer bir biçimde, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağı sorulmalıdır."11 düşüncesi ileri sürülmektedir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, VUK'nun 371'inci maddesinde yer alan düzenlemeden çıkan sonuç, birinci görüş doğrultusundaki sonuçtur. Bize göre, ikinci görüş açık yasal lafzın geniş ancak kanuna aykırı yorumunu, üçüncü görüş ise kanunda yer almayan bir husus konusundaki dilek ve temennileri ifade etmektedir.

Durum bu şekilde olmasına karşın, vergi idaresinin konu hakkındaki değerlendirmelerinde de farklılık ortaya çıkmaktadır.12 Belirtilen yorum farklılıklarının ve uygulama sorunun giderilmesi bakımından, konu hakkında bir tebliğ düzenlemesi yapılması gerekli görülmektedir.

3) Pişmanlık Beyannamesinin "İhtirazi Kayıtlı" Verilebilmesi (veya Verilememesi) Hususu Açık Değildir:

Bilindiği üzere, beyan esasına dayanan vergi sistemimizde, VUK'un 378'inci maddesi hükmüne göre yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açma olanağı bulunmamakla birlikte; uygulamada "ihtirazi kayıt" olarak adlandırılan yapıyla mükelleflerin kendi beyanları üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açma hakkı sağlanmış ve belirtilen konuda, VUK'un 378'inci maddesi hükmüne karşın istisna yaratılmıştır.

"İhtirazi kayıtlı" verilen beyannameler üzerine yapılan idari işlemlere (tarhiyata) karşı dava açma hakkı sağlayan bu uygulamanın yasal dayanağını 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3'üncü maddesinde yer alan ".....ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davalar, tahsilat işlemlerini durudurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." hükmü oluşturmakta; Maliye Bakanlığı da hazırladığı Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde ihtirazi kayıtlı, "kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not" olarak tanımlamak ve ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemleri belirlemek suretiyle, vergi kanunlarında yer almayan bu uygulamayı kabul etmektedir.

Yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açma sağlayan "ihtirazi kayıt" notunun (şerhinin), pişmanlıkla verilen beyannameler bakımından da kullanıp kullanılamayacağı, uygulamada açık bir sorun oluşturmaktadır. Zira, VUK'nun 371'inci maddesinde, yine aynı Kanun'un 376'ncı maddesinde yapılan düzenlemeye benzer şekilde, pişmanlık beyannamelerinin herhangi bir şekilde dava konusu yapılması halinde madde hükmünden yararlanılmayacağı hükme bağlanmadığı gibi; aynı maddede pişmanlık beyannamesinin dava konusu yapılabileceğine yönelik bir düzenleme de mevcut değildir. Belirtilen bu nedenlerle; vergi idaresinin bu konudaki görüşü "Kanunda, pişmanlık talebinin yanı sıra ihtirazi kayıtlı dava açma hakkının kullanılmasına engel bir hüküm bulunmamakla birlikte, cezayı gerektiren bir fiili kendiliğinden haber veren mükellefin olayı dava konusu etmesi pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bağdaşmaz." 13 şeklinde oluşmuş; vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın bir çok kararında ise, ihtirazi kayıtlı pişmanlık beyannamesi verilebileceği ifade edilmiştir. Bu durum ise, pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtlı verilip verilemeyeceğine ilişkin olarak, vergi idaresi ile yargı mercileri arasında yorum ve

görüş farklılığı bulunduğunu ve dolayısıyla bu konuda açık bir uygulama sorununun varlığını göstermektedir.

Bu konudaki kişisel değerlendirmemiz vergi idaresinin yukarıda ifade edilen görüşüyle paralellik arz etse de, bu konuda yaşanan uygulama sorununun, VUK'un 376'ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeye¹⁴ benzer bir düzenlemenin VUK'un 371'inci maddesine ilave edilerek veya pişmanlık beyannamelerinin "ihtirazi kayıtla" verilemeyeceğinin açık olarak maddede belirtilmesi suretiyle çözümlenebileceğini düşünmekteyiz.

4) Mücbir Sebeplerin Pişmanlık Hakkına ve Yükümlülüklerine Etkisi Açık Değildir:

VUK'un 371'inci maddesinde hükme bağlanan pişmanlık ve ıslah düzenlemesiyle ilgili olarak uygulamada yaşanan diğer bir sorun ise, VUK'un 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerin ortaya çıkması durumunda, bu sebeplerin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi gereken pişmanlık beyannamesinin verilmesine ve yine bu süre içinde ödenmesi gereken vergi ve pişmanlık zammının ödenmesine etkisinin bulunup bulunmadığı yönündeki farklı değerlendirmelerdir.

Bu konuda yapılan değerlendirmelerin bir kısmında, VUK'un 13'üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebeplerin esasen "vergi ödevlerinin" yerine getirilmesiyle ilgili olduğu, pişmanlık uygulamasının ise yükümlüler yönünden bir "ödev" değil "seçimlik hak" olduğu ifade edilerek, mücbir sebep bulunsa dahi, bu durumun pişmanlıkla ilgili beyanname verme ve ödeme sürelerini etkilemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Aynı konudaki değerlendirmelerin bir bölümünde de, VUK'un 15'inci maddesi hükmü gereğince mücbir sebeplerin sadece "vergi ödevleriyle" ilgili olanları değil, bütün süreleri etkilediği ve dolayısıyla pişmanlıkla ilgili beyanname verme ve ödeme sürelerini de etkilediği ifade edilmektedir. Yine konuyla ilgili olarak yapılan diğer bir değerlendirmede ise, mücbir sebeplerin esasen "vergi ödevleriyle" ilgili süreleri etkilediği olduğu kabul edilmekle birlikte, pişmanlık uygulamasının başlangıçta mükellefler için "ödev" değil "hak" olduğu, ancak bu hakkı kullanan yükümlülerin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde pişmanlık beyannamesi verme ve ödeme yükümlülüğünü (ödevini) üstlenmeleri nedeniyle, mücbir sebeplerin varlığının pişmanlıkla ilgili süreleri de etkileyeceği sonucuna varılmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, kişisel görüşümüz yukarıda ikinci sırada ifade edilen görüş doğrultusunda, mücbir sebeplerin ortaya çıkması halinde pişmanlıkla ilgili on beş günlük beyan ve ödeme sürelerinin işlemeyeceği ve mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla da kalan sürenin yeniden işlemeye başlayacağı yönündedir. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere, bu konudaki mevcut yasal düzenlemeler farklı şekillerde yorumlanmakta ve bu bağlamda uygulama sorunları ortaya çıkmaktadır. Bu şekildeki sorunların çözülmesi bakımından, konuyla ilgili olarak genel tebliğ düzenlemesi yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.