

**PİŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMENİN İHTİRAZÎ
KAYITLA VERİLEBİLMESİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**
**AN EVALUATION ON GIVING THE DECLARATION SUBMITTED
WITH REPENTANCE WITH MENTAL RESERVATION**

DOI: 10.21492/inuhfd.332527

Fevzi Rifat ORTAÇ*
Elif YILMAZ FURTUNA**

Özet

Vergi sistemlerinde mükelleflerin kendi gelirlerini kendilerinin beyan etmesi, vergilendirme sürecine mükelleflerin katılımının sağlanması açısından önem arz etmektedir. Ancak vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri her zaman tam ve doğru olarak yerine getirmeleri mümkün olamamaktadır. Vergilendirme işlemlerindeki bu eksiklikleri gidermek açısından Türk vergi sisteminde pişmanlık ve ıslah müessesesine yer verilmiştir. Kanun koyucu ayrıca vergi mükelleflerinin tereddüde düştükleri durumlara ilişkin olarak hak kaybını önlemek amacıyla ihtirazî kayıt uygulamasına da beyan sisteminde yer vermiştir. İhtirazî kayıt, mükellefin beyannameye koyduğu bir not ile kendi beyanına karşı dava açma hakkını saklı tutmasına hizmet eden bir hukukî imkândır.

Pişmanlık ve ıslah, vergi cezası kesilmesini önleyen hallerden biri olmasının yanı sıra, vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamadaki çözüm yollarından biridir.

Bu çalışmanın konusunu pişmanlık dilekçesinin ekinde verilen beyannamenin ihtirazî kayıtlı verilip verilemeyeceği sorusu oluşturmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak pişmanlık ve ıslah müessesesi, hukukî niteliği, kapsamı ve yararlanma şartları anlatılacaktır. Ardından pişmanlık dilekçesinin ekinde düzeltme işlemine yönelik olarak verilen beyannamenin ayrı bir beyanname olup olmadığı hususu incelenecektir. Akabinde ihtirazî kayıt kavramı anlatılacak, buradan hareketle pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamelerin ihtirazî kayıtlı verilip verilemeyeceği konusunda doktrindeki görüşler gerekçeleriyle ele alınacaktır. Konuyla ilgili mahkeme kararlarına da yer verilen çalışma, genel değerlendirmemizi içeren sonuç bölümü ile sona ermektedir.

Anahtar Kelimeler: İhtirazî kayıt, Pişmanlık ve Islah Müessesesi, vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözüm yolları, beyanname

Abstract

Taxpayers' declaration of their income in tax systems is important in terms of ensuring the participation of taxpayers in taxation process. However, it is not always possible for taxpayers to carry out their taxation completely and accurately. In order to eliminate these deficiencies in the taxation process, Turkish Tax System has repentance and correctional institution. The legislator has included the application of mental reservation in the tax return system in order to prevent the loss of rights in relevant of the

*Prof. Dr. Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü E. Öğretim Üyesi,
(rifatortac@gmail.com)

**Dr. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk A.B.D. Araştırma Görevlisi,
(elifyilmaz@gazi.edu.tr)

situations which taxpayers are hesitant. Mental reservation, is a legal opportunity that serves the taxpayer the right to file a lawsuit against his/her own statement by writing a note in it.

Repentance and correctional institution is the one of the cases that prevent tax penalty and also is one of the solutionary ways of tax disputes in the administrative phase. The subject of this work is the question of whether the declaration given in the attachment of the petition of repentance can be submitted with mental reservation or not. In this context, firstly repentance and correctional institution, its legal nature, its scope and its conditions of utilization will be explained. And then it will be examined that the declaration given in the attachment of the petition of repentance for correction is a separate declaration or not. Right after the notion of mental reservation will be explained and the opinions in the doctrine about whether or not the declarations given in the attachment of the petition of repentance can be given with the mental reservation will be discussed with their grounds. The study, which also includes court decisions, ends with a concluding section that includes our overall evaluation.

Keywords: Mental reservation, Repentance and Correctional Institution, solutionary ways of tax disputes in the administrative phase, declaration

GİRİŞ

Sözlük anlamı itibariyle anlaşmazlık, “iki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık, uyuşmazlık, ihtilaf, ikilik, maraza, sürtüşme” olarak tanımlanmaktadır¹. Uyuşmazlık ise, sözlük anlamı itibariyle herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları nedeniyle anlaşamamalarını ifade etmektedir. Sözlük anlamı olarak eş anlamlı olarak kullanılan bu iki kelime arasında önemli bir anlam farkı mevcuttur. Esas itibariyle, vergi uyuşmazlığının temelinde de vergilendirme ilişkisinin tarafları arasındaki görüş farkı² yahut vergi mevzuatı hususundaki yorum farkı yatmaktadır. Ancak anlaşmazlıklar çözülemediği zaman uyuşmazlık haline gelmekte ve yargı yoluna başvurulmaktadır³. Bir diğer ifadeyle, uyuşmazlık anlaşmazlığın yargı mercileri önüne taşınmış halidir.

Nitekim hukukî anlamda uyuşmazlık da, bir hakkın varlığı, kapsamı ve sonuçları hakkında meydana gelen ve taraflarca sulh olmak suretiyle

¹Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 28.09.2017).

²YÜCE, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2015, s. 81.

³KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2017, s. 150.

çözülmesi mümkün olmayan anlaşmazlıkları⁴ yahut bir hukukî ilişkide taraflardan birinin, ilişkinin öteki tarafının hukuk kurallarına aykırı davrandığını ve böylece hakkını ihlal ettiğini ileri sürmesiyle ortaya çıkan bir sürtüşme ya da çekişmeyi ifade etmektedir⁵.

Buradan hareketle vergi anlaşmazlığı, “vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığı ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri durumu”⁶ olarak tanımlanmaktadır. Vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların taraflar arasında çözümlenmesi her zaman mümkün olamamakta, taraflar arasında söz konusu olan anlaşmazlıkların vergi idaresi ve vergi ödevlisi dışında bir makam ya da kişi tarafından çözümlenmesi gereği ortaya hâsıl olmaktadır⁷. İşte vergi uyuşmazlığı kavramı bu noktada karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakımından idarî aşamada çözüm yolları-yargısal çözüm yolları ayrımı yapılmaktadır. Ancak yukarıdaki açıklamalar ışığında belirtmek gerekir ki idarî aşamada çözüm vergi anlaşmazlıkları için; yargı yoluyla çözüm ise, vergi uyuşmazlıkları için geçerli olan kavramlardır. Fakat doktrinde, söz konusu ayrıma dikkat edilmediği görülmektedir. Örneğin idarî ve/veya idarî aşamada çözüm yollarına, vergi “uyuşmazlıklarının” barışçıl yollarla yahut vergi “uyuşmazlıklarının” yargı yoluna başvurmadan ve/veya yargı dışı yollarla çözüm yolları da denmektedir. Oysa yargı yoluna taşınmadığı için ortada henüz vergi uyuşmazlığı yoktur; var olan vergi anlaşmazlığıdır. Zira barışçıl yollarla çözümde vergi ödevlisi ile idare arasındaki anlaşmazlık, bir uyuşmazlık konusu yapılmadan taraflar arasında sona erdirilmektedir⁸.

Vergilendirme sürecinin yargı aşamasına intikal ettirilmesi, yargı mercileri açısından iş yükü oluşturmasının yanı sıra idare ve mükellef açısından maliyet anlamında ekonomik külfetler doğurmaktadır. Ayrıca mükellef için psikolojik anlamda da uzun ve sıkıntılı bir süreç

⁴ATALI, Murat: Medeni Usul Hukuku, (Ed. Tolga AKKAYA). A.Ü. AÖF Yayını No:1284, Eskişehir 2001, s. 4.

⁵ AÖF Not Oku: “İdarî Uyuşmazlık ve Davalar”, <http://notoku.com/idarî-uyusmazlik-ve-davalar/>(Erişim Tarihi: 22.05.2017).

⁶KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 39.

⁷KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 41.

⁸ KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 39.

oluşturmaktadır⁹. İdarî aşamada çözüm yollarında amaç taraflar arası diyalog kurarak, vergi anlaşmazlığına en kısa zamanda ve en az masrafla, idarî kademedede çözüm aramak, dolayısıyla vergi alacağına en kısa sürede ulaşmaktır. Bu anlamda vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözümlenmesinin, hem mükellef hem de idare nezdinde, dava açma yoluna gidilmesi halinde söz konusu olacak emek ve zaman kaybından, avukatlık giderleri ve diğer mahkeme masraflarından kurtulma şansı başta olmak üzere çeşitli faydaları mevcuttur¹⁰.

Bu anlamda pişmanlık ve ıslah müessesesinin de gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından karşılıklı faydaları vardır. Mükellef açısından vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezanın kesilmesine engel olan bu müessese sayesinde devlet bir an evvel ve tartışmasız¹¹ şekilde vergi alacağına kavuşmaktadır. Bu müessese ayrıca şayet pişmanlıktan yararlanılmasa idi ortaya çıkacak tespit ve takip masraflarından idareyi kurtarmaktadır.

Vergi uyumsuzluğunun doğmasına engel olması, emek ve zaman kaybıyla çeşitli giderlerin önlenmesi, iyiniyetli mükelleflerin korunması, vergi tahsilâtına katkısı, vergi suç ve cezaları, beyannameler, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiler açısından olumlu yönleri olduğu belirtilen pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi adaleti ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi, vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet vermesi ve suiistimallere açık bir müessese olması açısından eleştirilmektedir¹².

Doktrinde farklı tasnifler yapılmakla beraber, vergi anlaşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları; uzlaşma, vergi hatalarını düzeltme¹³, cezalarda indirim¹⁴, üst makamlara başvuru¹⁵, izaha davet¹⁶, pişmanlık ve ıslah müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁹YILMAZ, Elif: “Uzlaşma Müessesesinin Hukukî Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII(1-2), 2009, s. 345.

¹⁰YILMAZ, s. 345.

¹¹ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 287-288.

¹²YILDIRIM, Zübeyr: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371), Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s.101-115.

¹³EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin/ÇETİNKAYA, Ali: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2007, s. 227-267.

¹⁴YÜCE, s. 92; SARAÇOĞLU, Fatih/PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif: Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara 2017, s. 231.

¹⁵ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi, 8. Baskı, Bursa 2017, s. 275; SARAÇOĞLU/ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, s. 232; YÜCE, s. 98.

1. PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN GELİŞİMİ, HUKUKÎ NİTELİĞİ, KAPSAMI VE YARARLANMA ŞARTLARI

A. Gelişimi

Sözlük anlam itibariyle pişman kelimesi, nadim olan, yaptığı bir işin veya davranışın olumsuz sonucunu görerek üzülen, hayıflanana, esef eden anlamındadır¹⁷. Vergi ceza hukuku açısından pişmanlık ise, “belirli vergi suçlarını işleyen mükelleflerin yaptıkları fiillerden pişman olduğunu gösteren psikolojik durumu ifade etmesi neticesinde devlet nezdinde meydana gelen zararı gidermeye razı olması”¹⁸ duruma bağlanan bir hukukî imkândır.

Kanundaki adı ile pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükelleflerin bir vergi kabahatini işledikten sonra kabahati kendiliğinden vergi idaresine haber vermeleri halinde ceza kesilmesini önlemek suretiyle sonuçlarını peşinen ortadan kaldırmaya yönelik bir imkân¹⁹ olarak tanımlanmakta ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde düzenlenmektedir. Pişmanlık ve ıslah; “ödeme, kişiliğın sona ermesi, af, terkin, yanılma, hata, cezalarda indirim, mücbir sebepler, zamanaşımı, cezadan vazgeçme, dava açma ve uzlaşmayla birlikte cezalardan (yaptırımlardan) kurtulma yolları” arasında sayılmaktadır²⁰.

Vergi Usul Kanunu’ndan önce Kazanç Vergisi zamanında da var olan²¹ bu müessese, “pişmanlık” adıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer almıştır. Söz konusu düzenlemeyle, herhangi bir nedenle yanlış beyanda bulunan kişilere yaptıkları hataları düzelterek cezadan kurtulma imkânı getirilmiş²²; ancak tahmin edilen geliri sağlamak noktasında başarısız olunduğu için 5815 sayılı Kanunla bu müsamahakâr²³ hüküm vergi mevzuatımızdan çıkarılmıştır²⁴. Daha sonra mükelleflerin;

¹⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), s. 276.

¹⁷ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük , <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 29.10.2017).

¹⁸ ŞENYÜZ, s. 485.

¹⁹ ŞENYÜZ, s. 288.

²⁰ ŞENYÜZ, s. 255-325.

²¹ KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir 1997, s. 39.

²² KARAKOÇ, 1997, s. 39.

²³ KARAKOÇ, 1997, s. 39.

²⁴ YÜCEL, Necmi N.: Tatbikatta Vergi Cezaları, İnkılap Yayınevi, İstanbul 1955, s. 344-345.

özellikle de çeşitli ticarî ve meslekî birliklerin, hükmün yeniden ihdası yönündeki ısrarlı başvuruları neticesinde müessese, 6094 sayılı Kanunla “ıslah ve pişmanlık” adı ile yeniden hukuk sistemindeki yerini almıştır. Söz konusu Kanunla pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma şartları arasına pişmanlık zammı da eklenmiştir. Ayrıca müessesenin kapsamı, eskisi gibi sadece kaçakçılık hareketlerini değil; yeni ihdas edilmiş olan hileli vergi suçlarını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir²⁵. 2365 sayılı Kanunla ise, Emlâk Vergisi açısından pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki mevcut düzenleme, 6094 sayılı Kanun ile büyük oranda örtüşmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesi; sırasıyla 2365, 2455 ve 3239 sayılı Kanunlarla ve 1999 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun’un 81/A-21’inci maddesi ile değiştirilmiştir. Son olarak 23/01/2008 tarih, 5728 sayılı Kanun’un 281’inci maddesi ile değişiklik yapılmıştır.

B. Hukukî Niteliği

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren halin mükellefçe kendiliğinden ilgili makama haber verilmesi ve belli şartların yerine getirilmesi neticesinde mükellef veya vergi sorumlusuna vergi ziyayı cezası kesilmesini ve iştirak halinde işlenenler dâhil olmak üzere kaçakçılık cezasına hükmolunmasını engelleyen ve bu suretle vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözümünü sağlayan bir hukukî müessesedir. Bu anlamda pişmanlık ve ıslah cezaya maruz kalmamak üzere mükellefin kendi kendisini vergi idaresine ihbardır²⁶.

Pişmanlık ve ıslah, zamanında yapılmamış beyanın yapılmasına ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine imkân sağlayan bir vergi hukuku müessesesidir²⁷. Kanun koyucu, pişmanlık ve ıslah müessesesine yer vermek suretiyle vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflere bir fırsat tanıyarak, kanunda sayılan şartları yerine getirmeleri halinde ceza kesmemektedir. Böylelikle mükellefleri, vergi ziyasına sebebiyet veren kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirilmektedir. Devlet açısından belki de hiç tespit edilemeyecek veya geç tespit edilecek bir durumun mükellef tarafından bildirilmesi söz konusu olduğu için devlet, işlem külfetinden

²⁵KARAKOÇ, 1997, s. 39.

²⁶ŞENYÜZ, s. 287.

²⁷KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 65.

kurtulmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde devlet vergi alacağını bir an evvel tahsil etmekte, bu yolla ekonomik kaybın önüne geçilmekte²⁸, yargı organlarının da yükü hafiflemektedir²⁹. Mükellefin sübjektif durumunu ve iyiniyetini göz önünde bulunduran³⁰ devlet, belli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükellefleri idareye yaklaştırmayı, bu yolla vergiye karşı direnci kırmayı ve toplumda vergi ödeme bilincinin yerleşmesini hedeflemektedir³¹.

Vergi cezası kesilmesine engel olan hallerden biri olan pişmanlık ve ıslah, gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme müesseseleri ile bazı açılardan kısmî benzerlikler gösterse de, vergi ceza hukukuna özgü bir müessesedir³². Dolayısıyla vergi ceza hukukuna özgü olan bu müesseseyi, başka hukuk dallarındaki benzer kurumların vergi ceza hukukundaki uygulaması olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır³³.

C. Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımdan hareketle pişmanlık ve ıslah, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Bu kapsamda Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve beyana dayalı belediye vergileri için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinin son fıkrasında kapsam dışında tutulduğu açıkça belirtildiği için, pişmanlık ve ıslah hükümleri Emlâk Vergisi'nde uygulanamaz. Kanun koyucunun bu bilinçli tercihinin altında, Emlâk Vergisi değerini kamulaştırma ihtimaline karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli mükelleflere engel olma düşüncesi yatmaktadır³⁴.

²⁸ŞENYÜZ, s. 287-288.

²⁹YAŞIN, Mehmet: "Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi", Yaklaşım, Cilt:15, Sayı:174, 96.

³⁰Danıştay 4. D. 7.11.1974 gün ve E.1973/854, K. 1974/3810, (Danıştay Dergisi, S. 18-19, s. 365-366).

³¹KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 335; Danıştay 7.D. 25.11.1970 gün ve E. 1969/1166, K. 1970/2023, Danıştay Dergisi, S. 3, s. 418.

³²KARAKOÇ, 2017, s. 64- 65

³³KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 588; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 64; KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Yayınları, 2016, s. 251, KARAKOÇ, 1997, s. 12-18.

³⁴ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 221.

Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde gümrük ve tekel vergilerinin bu kanun hükümlerine tâbi olmadığı açıkça düzenlendiği için bu vergilerle ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

Vergi sorumlusu sıfatıyla verilen muhtasar beyannameler için ise, pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusudur³⁵.

Veraset ve İntikal Vergisi'nde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması özellik arz etmektedir. Vergi idaresinin kanunî süre ve iki 15 (on beş) günlük bekleme süresinden sonra mükellefin pişmanlık talepli olarak vereceği beyannameyi kabul etmesi beklenemez³⁶. Ancak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma talebi, sadece zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi yönünden geçerli olabilir³⁷.

Vergi ziyayı kabahati bakımından bakacak olursak kanunun açık hükmü gereğince pişmanlık ve ıslahtan yararlanan bir vergi mükellefine ya da sorumlusuna gereken şartlara uyması halinde ceza kesilmeyecektir³⁸. Vergi ziyayı kabahatinin pişmanlıktan yararlandırılmasının sebebi, gerçekleşmesine rağmen idarenin haberdar olmadığı, belki de hiç haberi olmayacağı verginin tahsilinin sağlanmasıdır³⁹.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin usulsüzlük cezalarının uygulanmasını önleyip önlemediği ise tartışmalıdır⁴⁰. Geçmiş dönemlerde usulsüzlük kabahatlerinin pişmanlık ve ıslah kapsamında sayılmasına ilişkin Danıştay İçtihatları olduğu gibi Maliye Bakanlığı uygulamaları da mevcuttu. Maliye Bakanlığı'nın bu uygulamalarının dayanağını ise, Bakanlığın yayımladığı 15.06.1963 tarihli 63 Seri No.lu VUK Genel Tebliği oluşturmakta idi⁴¹. Ancak bu Genel Tebliğ, 31.12.1985 tarihli ve 169 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

³⁵ASLİİPEK, Süleyman: “Pişmanlık ve Islah Müessesesi Ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar”, <http://www.bilgidenetim.com>, (Erişim Tarihi: 31.07.2017).

³⁶YILDIRIM, s. 242; SOMUNCU, Ahmet/DEĞİRMENDERELİ, Ali: Türk ve Alman Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015 s. 40.

³⁷Danıştay 9. D. 29.04.1991 Gün ve E. 1998/4839, K. 1991/1543, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd14.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).

³⁸Danıştay 4. D. 07.02.2011 Gün ve E.2010/2713, K. 2011/542; YILDIRIM, s. 161.

³⁹KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, 2016, s. 339.

⁴⁰KARAKOÇ, 1997, s. 29 vd.; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku s. 66; MUTLUER, M. Kamil/DAYANÇ, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara 2014, s. 212.

⁴¹YILDIRIM, s. 161.

Günümüzde geçerliliği devam eden bu tebliğ neticesinde uygulamalar sonucu olarak usulsüzlük kabahatleri, pişmanlık ve ıslah kapsamında kabul edilmemektedir⁴².

Bu konuda günümüzde doktrinde egemen olan görüşe göre pişmanlık talebinde bulunmak için işlenen fiilin vergi ziyayı yaratan fiillerden olması gerektiğinden bahisle pişmanlık kapsamına sadece vergi ziyayı kabahati girmektedir⁴³. Bu görüş taraftarlarına göre kanunun ilgili maddesinde açıkça belirtilmediği için genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri pişmanlık hükümleri kapsamına girmez⁴⁴. Kanunda böyle bir düzenleme yer almamasının sebebi, pişman olmanın vergi kaybına bağlanmış olmasıdır⁴⁵.

Ancak aksi yönde diğer bir görüşe göre pişmanlıkla verilen beyannameler, süresinde verilmiş beyannamelere uygulanan usüllere göre değerlendirilmelidir. Pişmanlıkla verilen beyannamelere usulsüzlük cezasının kesilmesi doğru bir uygulama olmayıp hazineci bir yaklaşım yerine eşitlikçi bir yaklaşım gösterilmelidir. Dolayısıyla işlenen hukuka aykırı fiilden pişmanlığını belirten faile vergi ziyayı cezası verilmediği gibi usulsüzlük cezası da verilmemelidir. Bu konuda yapılması gereken, usulsüzlük kabahatlerinin pişmanlık ve ıslahı düzenleyen madde kapsamına alınmasıdır⁴⁶.

Aynı yönde örneğin Mutluer'in görüşüne göre ise vergi kaybına neden olup olmadığına bakılmaksızın kaçakçılık suçları pişmanlık ve ıslah kapsamına alınırken; kanunun sadece şekil şartlarını ihlâl eden fiillerin kapsama alınmasının gerekçesini anlamak güçtür⁴⁷.

Pişmanlık ve ıslah, vergi suçlarından kaçakçılık suçları⁴⁸ ve bu suçlara iştirak suçu için geçerli kabul edilmiştir⁴⁹. Ancak kaçakçılık suçu ile beraber vergi ziyayı kabahati de ortaya çıktığında pişmanlık ve ıslahtan

⁴² YILDIRIM, s. 162.

⁴³ ŞENYÜZ, s. 291.

⁴⁴ ŞENYÜZ, s. 291. EDİZDOĞAN/TAŞ/ÇELİKKAYA, s. 189.

⁴⁵ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 589.

⁴⁶ YILDIRIM, s. 164.

⁴⁷ MUTLUER, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9, İstanbul 2006, s. 317,.

⁴⁸ VUK m.359/c 'de "VUK m.371'deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlar bildirenler hakkında *bu madde* hükmü uygulanmaz" denerek anlaşmalı olmadığı halde belge basan matbaalar veya basılan belgeleri kullananlar için suç, pişmanlık kapsamına alınmıştır. Çünkü anlaşmalı olmadığı halde basanlar ve bilerek kullananlar kanunda madde içinde düzenlenmiştir.

⁴⁹ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 337.

yararlanılabileceği noktasında tereddüt bulunmazken; kaçakçılık fiilinin işlenmesine rağmen vergi ziyanının ortaya çıkmadığı durumlarda söz konusu hükümlerden yararlanılabilmemesinin mümkün olup olmadığı hususu tartışmalıdır⁵⁰. Tartışmanın sebebi ise, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmanın vergi ziyanına yol açmayan kaçakçılık suçları için geçerli olup olmadığı konusunda tam bir açıklık bulunmamasıdır⁵¹.

Kişiyi pişmanlık yoluyla vergi ziyayı itibarıyla cezasız bırakmak, diğer taraftan kaçakçılık suçundan dolayı hapis cezası vermek, müesseseden beklenen yararın mantığına terstir⁵². Kaçakçılık suçunda vergi ziyayı meydana gelmemiş olsa bile pişmanlık ve ıslahattan yararlanılabileceği iddia edilebilirse de, bu durum müessesenin amaç ve gerçekleriyle örtüşmeyecektir⁵³. Sonuç olarak, tartışmaya açık olan bu konunun yapılacak bir mevzuat değişikliği ile net bir çözüme kavuşturulmasının önemi ortadadır.

D. Yararlanma Şartları

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci madde hükmüne göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezalarını 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 kesilmeyecektir:

⁵⁰Bu konuda örneğin Donay'a göre; "371'inci madde açıkça vergi ziyasını aramaktadır. Buna karşın 359'uncu maddedeki suçun oluşumu için vergi ziyanının meydana gelmesi gerekli değildir. Böylece vergi ziyayı olmasa dahi 359'uncu maddedeki suçların oluşumu halinde bunun ilgili makamlara verilmesi halinde kamu davası açılmayacak ve maddeyi ihlal edenlere ceza verilmeyecektir. Ancak 371'inci madde beyana dayanan vergilerden ve vergi ziyayından bahsetmektedir. Buna karşın 359'uncu maddenin (c) bendinde Maliye Bakanlığından izin almaksızın belge basanlardan söz edilmektedir. Burada bir beyanname verilmesi söz konusu değildir. Bu eylemde yapılan sadece izinsiz belge basmaktır. Acaba bu durumda da bu bent fiilleri cezasızlık halinden yararlanacak mıdır? Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddedeki bu hükümden yararlanabilmek için pişmanlık ve ıslahın bütün koşullarını aramamak ve sadece yaptığı hukuka aykırı eylemi yetkili mercilere haber vermek yeterlidir. Eğer, 359'uncu maddedeki her hangi bir suç işleyen aynı zamanda vergi ziyanına da neden olmuşsa, bu durumda kendisi hakkında 371'inci maddedeki diğer koşulları yerine getirmek kaydıyla vergi ziyayı cezası da kesilmeyecektir." DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s. 211.

⁵¹KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 339.

⁵²KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 339.

⁵³KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s. 340.

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

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 (on beş) gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 (on beş) gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. 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 zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükümden yararlanabilmek için sayılan bu 5 şartın bütün halinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Şartlardan herhangi birindeki noksanlık halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir.

2. VERGİ ASLINA İLİŞKİN OLARAK PİŞMANLIK MÜESSESESİNDEN YARARLANILABİLİR Mİ?

Pişmanlık ve ıslah müessesesi esasen vergi hukukunu ilgilendiren, vergi cezasını kapsayan ve fakat vergi aslına ilişkin sonuç doğurmayan bir müessesedir. Zira vergi cezası kesilmesini engelleyen pişmanlık ve ıslah müessesesinde, vergi aslının ortadan kaldırılması söz konusu değildir.

Bu durum ispatı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde sayılan 5'inci şart gösterilebilir. Zira bu düzenlemeye göre mükellefin bizzat haber verdiği 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 zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 (on beş) gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere,

pişmanlık müessesesi bakımından vergi idaresi, vergi aslına ilişkin alacağından vazgeçmemekte, bilakis bu alacağını gecikme zammı ile beraber tahsil etmektedir.

Bilindiği gibi gecikme zammı, ceza niteliğinde değildir ve fakat vergi ziyanının ortaya çıkması ile ilgili bir durumdur. Zira mükellef, tahsil aşamasında ve normal vade tarihinde ödemesi gereken vergiyi ödemediğinden cihetle vergi ziyanına sebebiyet vermiştir.

Pişmanlık uygulamasında, hazineye ait olması gereken bir meblağın mükellefçe kullanılmasının karşılığında ve süresinde ödeme yapanlarla eşitliğin sağlanması düşünceleri ile “pişmanlık zammı” alınmaktadır.

Sonuç olarak, pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaı cezasının kesilmesini; iştirak halinde işlenenler dâhil kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını ve/ya da buna ilişkin olarak cezaya hükmolunmasını önlemek suretiyle vergi cezaları bakımından hüküm ve sonuç doğuran bir müessesedir. Vergi aslına ilişkin olarak ise, bu müesseseden yararlanmak mümkün değildir.

3. PİŞMANLIKLAVERİLEN BEYANNAME AYRI BİR BEYANNAME MİDİR?

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci madde hükmü, ilk bakışta açık görünse de uygulamada farklı yorumlardan kaynaklanan ihtilaflarla karşılaşmaktadır. Bu konuda yaşanan önemli ihtilaflardan birisi, çalışma konumuzu oluşturan pişmanlık müessesesinden yararlanmak için verilen beyannamelerin ihtirazî kayıtla verilip verilmeyeceği sorusu üzerinedir. Bu sorunun cevabını verebilmek için ise evvela pişmanlık beyannamesinin ayrı bir beyanname olup olmadığını belirlemek önemlidir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde sayılan şartlar, mükellefin iyiniyetli olup olmadığını tespit etmeye yönelik ve neticesinde mükellefin iyiniyetinin yahut etkin pişmanlığının ödüllendirilmesine hizmet edecek şartlardır. Pişmanlık müessesesinden faydalanmak isteyen bir mükellef, sayılan tüm bu şartları yerine getirmiş olmalı ve bu isteğini bir dilekçe ile ilgili makama bildirmelidir. Bu dilekçe haber verme dilekçesidir.

Haber verme dilekçesinden sonra mükellef, beyan etmediği yahut eksik beyan ettiği matrah ve/veya matrah farkını bir beyanname ile beyan etmek durumundadır. Ancak şunun altını çizmek gerekir ki pişmanlıkla verilen yeni bir beyanname değildir; süresinde verilmeyen beyannamenin müsamaha süresi içinde verilmesi yahut önceki beyannamenin düzeltilmesidir. Çünkü pişmanlıkla verilen beyannameler, hiç verilmemiş

beyannamelere ilişkin olabileceği gibi, beyanname zamanında verilmiş olmakla birlikte, yürürlükteki mevzuata göre eksik veya yanlış beyanlara ilişkin de olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde sayılan şartlardan dördüncüsü bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Çünkü söz konusu şarta göre mükellef hiç vermediği beyannameyi pişmanlıkla verebilmekte yahut önceki beyannamesini bu yolla düzeltebilmektedir. Bu durum da, pişmanlık beyannamesinin ayrı bir beyanname olmadığına en kuvvetli göstergelerindendir.

“Pişmanlıkla verilen beyannamelerle, süresinde ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak verilen beyannameler arasında doğurduğu hukukî sonuçları arasında bir fark yoktur. Pişmanlıkla verilen beyannamelerde, yalnızca devletin zamanında tahakkuk etmeyen vergi kaybının telafisi için pişmanlık zammı uygulanmaktadır. Oysa mükellefin beyannameye ihtirazî kayıt koyarak, idarenin yorum ve mevzuatına göre haksız ve hukuka aykırı olarak vergilendirildiğini veya tereddüt duyduğu hususların yargının açıklığa kavuşturmak istemesi amacıyla dava açacağını belirtmesi, genel bir hukukî durumdur... Bu beyannamelerde mükellef her zaman vergilendirmeye ilişkin tereddüt duymuş veya idarenin yorumuna katılmamasına rağmen, ilerde bir vergi incelemesi sonucu ceza ve gecikme faizleriyle karşılaşmamak amacıyla, pişmanlıkla beyanda bulunmuş olması muhtemeldir. Örneğin, mükellef beyannamesini süresi içinde vermiş olmakla birlikte, bu beyannamesinde, kanunen kabul edilmeyen giderleri idarî yorumun aksine bir görüşle tespit etmiş olabilir. Daha sonra, yukarıda bahsi geçen riskle muhatap olmamak için, pişmanlıkla beyannamesini vererek, bu beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderleri, idarî yorum doğrultusunda tespit etmiş olabilir. Bu durumda, mükellef sırf beyannamesini pişmanlıkla verdi diye, idarenin tasarrufuna karşı anayasal hakkından mahrum bırakılması doğru mudur?”⁵⁴.

“Mükellefin,...idarenin yorumuyla doğru vergilendirildiği hususunda tereddüdü vardır. Bu tereddüdü nedeniyle beyannamesindeki matrahını, vergi idaresinin yorumuna muhalif olarak eksik beyan etmiştir. Pişmanlık müessesesinden yararlanarak ve ceza mahiyetinde olmayan pişmanlık zammını ödeyerek, ilerde muhtemel daha büyük yükümlülüklerle muhatap

⁵⁴ ÖZDOĞRULAR, Mehmet: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağına Değerlendirilmesi, 18.02.2013, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21511/>, (Erişim Tarihi: 01.11.2017).

olmamak için, pişmanlıkla beyannamesini vermiştir. Ancak, mükellefin haksız vergilendirildiği hususundaki tereddüdü devam etmektedir”⁵⁵.

“Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verilir.” şeklindeki Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 39’uncu maddesinin 3’üncü bendi de pişmanlıkla verilen beyannamenin ayrı bir beyanname olmadığı yönündeki görüşümüzü destekler niteliktedir.

Bu sebeple, normal şartlar altında beyanname veren bir mükellefe tanınan hakların pişmanlık dilekçesi veren mükelleflere de tanınması gerekmektedir. Beyan usulünde mükellefin dava hakkını saklı tutan ihtirazî kayıt ve onun neticesi olarak dava açma hakkı da bu kapsamdadır. Dolayısıyla doktrindeki bir kısım görüşün ve kimi mahkeme kararlarının⁵⁶ aksine, pişmanlık dilekçesinin ihtirazî kayıtle verilmesinin önünde bir yasal bir engel bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla, pozitif hukukumuzda pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamenin ayrı bir beyanname olduğuna dair bir düzenleme mevcut olmadığı için, diğer beyannameler gibi pişmanlık dilekçesi ile beraber verilen beyannameye de ihtirazî kayıt konulabileceğinin kabulü gerekir.

Sonuç olarak, pişmanlıkla verilen beyanname ile süresinde verilen beyannamenin haiz olduğu değer arasında hukuken bir fark bulunmamaktadır. Fark sadece, vergi ceza hukuku açısından ortaya çıkmakta; olay cezayı gerektirmekte, ancak pişmanlık müessesesi cezayı engelleyen bir hal olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁷. Pişmanlıkla verilen beyanname, diğer beyannamelerden farklı olmadığı için, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek hususunda kimi beyannameleri dâhil edip kimi beyannameleri hariç tutmak, en başta eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır.

⁵⁵ ÖZDOĞRULAR, (Erişim Tarihi: 01.11.2017).

⁵⁶ Tekirdağ Vergi Mahkemesi, 14.07.2015 Gün ve E. 2015/360, K. 2015/371, Danıştay Dergisi, Yıl: 2016 Sayı: 141, s. 409-412; <https://vergidosyasi.com/2017/11/02/danistay-vddk-karari-suresi-gectikten-sonra-verilen-beyannameye-ihiraz-kayit-konulamaz/> (Erişim Tarihi: 15.12.2017); İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 25.11.2014 Gün ve E. 2014/1014, K. 2014/3253, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden mkF0A+g-I8HPXb/ - j027Bkc - LBJcqc= (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

⁵⁷ DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergi Hukukunda İhtirazî Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, archive.ismmmo.org.tr, (Erişim Tarihi: 28.04.2017).

4. İHTİRAZÎ KAYIT

İhtirazî kayıt hukuk sözlüğünde “Muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vaki beyanı”⁵⁸ biçiminde tanımlanmaktadır. Buradan hareketle, ihtirazî kayıt, mükellefler tarafından beyan edilen matrah ve matrah farkı üzerinden tarh edilen vergiye dava açma hakkını saklı tutulmasını sağlayan bir imkândır. Bu yargılama müessesesi sayesinde mükellefler, duraksamaya düştükleri hususlarda idarenin yorumu doğrultusunda beyanlarını yapmakta ancak dava açma haklarını saklı tutarak, idarî yorum ve anlayışın yargı denetiminden geçmesini sağlamaktadırlar⁵⁹.

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi olarak ifade edilen beyana dayanan tarh işleminde matrah bizzat mükellefçe belirlenip bildirilmekte, bu anlamda tabiri caizse mükellefin itirafı niteliği taşımaktadır. Bu sebepten, mükellefin kendi beyanı üzerine yapılan tarhiyata karşı kural olarak dava açma hakkı yoktur. Ancak işlemde vergi hatasının bulunması ve ihtirazî kayıtla beyan, bu kuralın iki istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁰.

Mükelleflerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazî kayıt koymalarının mümkün olduğu Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 378’inci maddesine göre “Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” Görüldüğü gibi, vergi hatalarının aksine, mükelleflere dava açma hakkı veren bir diğer durum olarak mükelleflerin beyanlarını ihtirazî kayıtla vermeleri hali söz konusu maddede açıkça düzenlenmiş değildir.

Aynı şekilde diğer vergi kanunlarında da ihtirazî kayıt müessesesi ile ilgili bir tanım veya düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin, “İhtirazî Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler” başlığını taşıyan kısım, 39’uncu maddesinin 3’üncü bendinde “Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verilir.” ifadesiyle ihtirazî kayıt tanımlanmaktadır. Söz konusu tanımdan

⁵⁸T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr>, (Erişim Tarihi:22.05.2017).

⁵⁹DOĞRUSÖZ, (Erişim Tarihi: 28.04.2017).

⁶⁰ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 96.

yola çıkararak, ihtirazî kayıtla beyan, mükelleflerin beyan ettikleri matrah veya matrah kısmının vergiye tâbi olup olmadığı hususundaki tereddütlerini yargıda gidermeleri imkânını sağlayan ve uygulamada da sıkça başvurulmuş önemli bir müessesedir⁶¹.

Bu konuya ilişkin referans olarak alınması gereken diğer bir düzenleme de İdarî Yargılama Usulü Kanunu'dur. Esasen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda doğrudan ihtirazî kaydı tanımlayan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Kanun'un 27'nci maddesinin 3'üncü bendinde "...ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemlerini durdurmaz..." hükmünün incelemesinden, mükelleflerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazî kayıt koymalarının mümkün olduğu ve ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi anlaşılmaktadır. Dolayısıyla ihtirazî kaydın Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin istisnası olarak mükelleflere dava açma hakkını verdiğini, Vergi Usul Kanunu'ndan değil İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndan çıkarmaktayız. O halde, ihtirazî kayıt yolu ile dava hakkının saklı tutulmasının iki hukukî dayanağı vardır. Bunlardan ilki, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesidir. Ancak bu maddenin konuyu sadece işlemin yürürlüğü ve neticeleri açısından düzenlemekte⁶² olduğunu da belirtmek gerekir. Ayrıca, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39'uncu maddesinin 3'üncü bendi de bir diğer hukukî dayanağıdır.

İhtirazî kayıt dilekçesi, beyan sahibine dava açma hakkı tanımaktan öte bir anlam ve işleve sahip değildir. Uygulamada, ihtirazî kayıtla beyanda bulunup dava açanlar, genellikle ödeme yapmayı yürütmeyi durdurma taleplerinin sonuçlanmasına veya dava sonuna bırakmakta; bu durumda ise, davanın reddi halinde, 15 (on beş) gün içerisinde ödeme yapma şartının ihlâl edilmesi sebebiyle pişmanlıktan yararlanma imkânı ortadan kalktığından ayrıca ceza ödenmesi de gerekmektedir⁶³.

5. PİŞMANLIK DİLEKÇESİ İHTİRAZÎ KAYITLA VERİLEBİLİR Mİ?

Yukarıda da tanımlandığı üzere ihtirazî kayıt, beyannamelere konulan ve beyana karşı, dava açma hakkının saklı tutulduğu anlamına

⁶¹CANDAN, Turgut: Vergi Usul Kanununun 371'inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve Islah Müessesesi Hakkında, PWC.TV'de Yapılan Konuşma, <https://turgutcandan.com>, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

⁶²DOĞRUSÖZ,(Erişim Tarihi: 28.04.2017).

⁶³DOĞRUSÖZ,(Erişim Tarihi: 28.04.2017).

gelen bir şerhtir ve beyanın, beyanda bulunanın özgür iradesinin ürünü olmadığını göstermektedir.⁶⁴ Bu noktada akla gelen ilk soru, hangi beyannamenin tamamıyla mükellefin özgür iradesinin ürünü olduğu sorusudur. Sübjektif bir durum olduğu için bu soruya genel geçer bir yanıt vermek ise neredeyse imkânsızdır. Dolayısıyla akla gelen bir diğer soru da, ihtirazî kaydın her durumda mükelleflere dava açma hakkını bahşedip etmeyeceğidir.

Konuya ilişkin olarak vergi idaresi ile yargı kararları arasında tam bir mutabakat olmadığı dikkat çekmektedir.⁶⁵ Nitekim doktrinde de pişmanlık hükümleri kapsamında verilen beyannamelerin ihtirazî kayıtlarla verilip verilemeyeceği konusunda tartışmalar mevcuttur. Örneğin Seviğ'e göre pişmanlıktan yararlanan mükellefin aynı zamanda dava açma hakkını elde etmesi hakkaniyetle bağdaşmayacaktır.⁶⁶ Donay ise, bu hususta, pişmanlık dilekçesine ihtirazî kayıt konulmasının pişmanlık başvurusunun kabulünü engellemeyeceğini ve fakat bu ihtirazî kayda dayanılarak dava açılmayacağını belirtmektedir.⁶⁷

Aynı yöndeki bir diğer görüşe göre ise, "Pişmanlık talebiyle verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı idarî dava açılması mümkün değildir. Zira kişinin kendi özgür iradesiyle beyan ettiği matrah, kendisi yönünden doğru kabul edilir. Bir bakıma da, bu beyan, mükellefin, vergi matrahının varlığı ve miktarı konusunda, yazılı ikrarıdır. Dolayısıyla; kişi, kendi beyanının sonuçlarını, vergi hatası bulunması hali dışında, idarî davaya konu edemez. Pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulması, hem kişinin iç dünyasındaki samimi nedamet duygusuna hukuksal değer tanıyan bu müessesenin niteliğiyle bağdaşmaz, hem de kanuna aykırı davranışın kendiliğinden bildirilmediği; örneğin, ileride cezaya muhatap olunacağı korkusuyla hareket edildiği anlamına geleceğinden, pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın ilk koşulunun olayda var olmadığını gösterir"⁶⁸.

Ancak, öncelikle vergi hukukundaki pişmanlık müessesesini, ceza hukukundaki nedamet hali gibi değerlendirerek, şarta bağlı olmaması gerektiği yargısı kanaatimizce uygun değildir. Ayrıca beyannamenin en

⁶⁴ CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

⁶⁵ SOMUNCU/DEĞİRMENDERELİ, s. 72.

⁶⁶ SEVİĞ, Veysi: "Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Konulması", Yaklaşım, Sayı:120, s. 42-44.

⁶⁷ DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul 2008, s. 215.

⁶⁸ CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

baştan itibaren tam anlamıyla mükellefin özgür iradesini yansıtıyor olması durumunda bu görüşe katılmak mümkün olabilir. Oysa yukarıda da belirttiğimiz üzere subjektif içerikli bu durumu tespit etmek son derece güçtür. Ayrıca pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için ilk şart mükellefçe haber verme dilekçesinin verilmiş olmasıdır. Dilekçenin samimi bir nedametle verilip verilmeyeceğini tespit etmek gibi bir şart aranmamaktadır.

Beyannameye konulan ihtirazî kayıt, beyanname içeriği konusunda mükellefin tereddüt ettiği hususlar olduğu anlamına gelmekte; mükellefin beyanname içeriğini tam olarak kabul etmediği durumlarda yahut ileride hâsıl olabilecek bir gereklilik halinde kendi beyanname hakkında dava açabilme hakkı bahşetmektedir. Zira mükellefler, son derece teknik kanunlar olan vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememe gibi sebeplerle beyanname içeriği konusunda tam bilgi sahibi olmayabilirler. Pişmanlıkla verilen beyannamelere dava yolunu kapatmak, bir anlamda mükelleflerin nedametlerini ve vergi ödevlerini yerine getiren mükellef olma çabalarını göz ardı etmek olacak, noksanlıklarını giderme imkânını ellerinden alacak ve dolayısıyla da hakkaniyetli olmayacaktır⁶⁹.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın da dikkat çekici düzenleyici işlemleri mevcuttur. Örneğin; 25.07.2001 tarih ve B.07.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesine göre; "...Pişmanlık müessesesi, mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameyi ihtirazî kayıtle vermeleri mümkün bulunmamaktadır."

Vergi idaresi, Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesindeki "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar" hükmüne dayanarak ihtirazî kayıt konulan pişmanlık taleplerini kabul etmemektedir. Maliye Bakanlığı'nın bu Özelgesinin temelinde yatan görüş budur.

Ancak söz konusu Özelgenin aksine; Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'inci maddesinin 3'üncü fıkrası irdelendiğinde ve konu ile ilgili başkaca tanımlama bulunmadığı dikkate alındığında, vergi matrahının mükellefler tarafından

⁶⁹YAŞIN, s. 96-101.

beyan edilmesi öngörülen tüm vergiler için ihtirazî kayıtlarla beyanname verilmesi mümkün görünmektedir. Bir diğer ifadeyle; vergi kanunlarında yer alan ve matrahın mükellefler ya da vergi sorumluları tarafından belirlendiği tüm bildirimler ve beyannameler ihtirazî kayıtlarla verilebilmektedir⁷⁰.

Konuya ilişkin olarak diğer bir belirlemeyi yargı kararları ile yapmak mümkündür. Zira pişmanlık dilekçesi ekinde veya ona dayanılarak verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulup konulamayacağı, Danıştay dava daireleri arasında da, uzun süre tartışma konusu olmuştur⁷¹. Danıştay'ın kimi dava daireleri, kişinin hak arama özgürlüğünden söz ederek, pişmanlık dilekçesi ekinde de olsa, verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulabileceğini kabul etmişlerdir. Hatta bazı kararlar, pişmanlıkla yapılan beyanların ihtirazî kayıtlarla verilebileceğini açıkça vurgulamaktadır. Örnek olarak, Danıştay 9. Dairesinin “Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazî kayıt şerhi konulmasına hukukî ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava açılmasına olanak sağlamak amacıyla beyannameye ihtirazî kayıt konulabilir.” şeklindeki 14.5.1998 tarihli Kararını⁷² ve Danıştay 3. Dairesinin “Pişmanlıkla verilen beyannamelere, beyan edilen matrahlara karşı dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazî kayıt şerhi konulmasında hukukî ve yasal bir engel bulunmadığından, uyumsuzluğun esastan çözümlenmesi gerekir.” şeklindeki 6.5.1998 tarihli kararını⁷³ gösterebiliriz⁷⁴.

Yine Danıştay 3. Dairesi'nin 15.09.2005 tarih ve Esas. 2004/238, Karar. 2005/1905 sayılı kararı⁷⁵, beyana dayanan vergi tarhi ve tahakkuku işlemlerinin, beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazî kayıt konulması durumunda idarî davaya konu edilebileceği şeklindedir.

⁷⁰DOĞRUSÖZ, (Erişim Tarihi: 28.04.2017).

⁷¹CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

⁷²Danıştay 9. D. E. 1997/2708 K. 1998/1990, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd14.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).

⁷³Danıştay 3. D. 6.5.1998 Gün ve E.1997/2273, K.1998/1603, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017); DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazî Kayıt”, 14.02.2002 Dünya, <http://www.turmobil.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.12.2017).

⁷⁴Bkz. aynı yönde Danıştay 9. D. 07.11.2013 Gün ve E. 2009/5963, K. 2013/9673, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden D+tOXPn - O52xROH - 8V46r8f - q3qXCk=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

⁷⁵Danıştay 3. D. 15.09.2005 Gün ve E. 2004/238, K. 2005/1905, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).

Danıştay 4. Dairesi ise, 18.09.2014 gün ve E:2014/3387, K:2014/5184 sayılı kararıyla temyiz istemini reddetmiş olsa da karar düzeltme istemini kabul ederek önceki kararını kaldırdıktan sonra temyiz istemini yeniden inceleyerek verdiği 29.04.2015 gün ve E:2015/539, K:2015/1849 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası ile 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin dördüncü fıkraya hükmüne yer verdikten sonra; “Kanunda öngörülen zaman ve zorunluluk dışında, mükelleflerden yeniden beyanname vermelerini isteme şeklinde bir uygulamanın vergi mevzuatında yer almadığı, idarelerin, devlet yetkilerini kullanırken donatıldıkları kamu gücüne dayanarak doğrudan veya dolaylı biçimde mükellefleri zorlaması nedeniyle verilen beyannameler, beyanname verme süresi geçmiş olsa dahi mükelleflerin serbest iradesini yansıtmadığından, bu beyannamelere ihtirazî kayıt konulmasına yasal bir engel bulunmadığı” gerekçesiyle davacının ihtirazî kaydı dikkate alınmak suretiyle uyuşmazlığın esası incelenerek yeniden karar verilmek üzere kararı bozmuştur⁷⁶.

Danıştay 3. Dairesi'nin 08.04.2004 gün ve E.2002/1071, K.2004/909 sayılı Kararı'nın gerekçesinde de “İhtirazî kayıt, beyannamede gösterilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tahakkuk eden vergiye yönelik olabileceği gibi ticarî bilanço zararı ve indirim ve istisnalar nedeniyle zarar beyan edilen ya da kar beyan edilmekle birlikte geçmiş yıl zararlarının mahsubu veya risturn, yatırım indirimi gibi kazançtan yapılacak indirimler nedeniyle vergilendirilmesi gereken kurum kazancı doğmayan ve izleyen yıla devreden zarar miktarını ya da yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarını azaltacak durumlarla da beyannamelerin ihtirazî kayıt konularak verilmesi ve idarî davaya konu edilebilmesi mümkündür.” ifadelerine yer vermiştir⁷⁷. Danıştay 3. Dairesi'nin bu açıklamasıyla ihtirazî kaydın;

- i. Beyannamede gösterilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tahakkuk eden vergiye yönelik olabileceği,
- ii. Bazı nedenlerle vergilendirilmesi gereken kurum kazancı doğmayan ve izleyen yıla devreden zarar miktarını ya da yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarını azaltacak durumlara ilişkin olarak konulabileceği belirtilmekte, bu şekilde ihtirazî

⁷⁶Danıştay 4. D. 29.04.2015 gün ve E:2015/539, K:2015/1849, Danıştay Dergisi Yıl : 2016 Sayı : 141, s. 410.

⁷⁷Danıştay 3. D. 08.04.2004 Gün ve E. 2002/1071, K. 2004/909, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).

kayıt konulan beyannameler için idarî dava açılabilceğini hüküm altına almaktadır.

Öte yandan, kimi Danıştay Daireleri, kişinin pişmanlığının samimi olması gerektiği; beyanına ihtirazî kayıt koyan mükellefin, gerçekten pişman olduğunun kabul edilemeyeceği; salt Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık hükümlerinden yararlanmak amacıyla ihtirazî kayıt koyan kişinin, anılan hükümlerden yararlanamayacağı yolunda karar vermişlerdir⁷⁸. Sonunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bu beyannamelere ihtirazî kayıt konularak dava hakkının muhafaza edilemeyeceğine karar vermiştir⁷⁹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun yakın tarihli bir kararına göre, ihtirazî kayıt, ancak süresinde verilen beyannamelere konulabilir; beyan süresi geçirilerek verilen beyannamelere konulamaz. Pişmanlık dilekçesi ekinde verilen beyannameler, beyan süresi geçen beyannameler olduğundan; bu beyannamelere ihtirazî kayıt konulması, bu karar bakımından da mümkün değildir⁸⁰. Danıştay 4. Dairesi'nin 2016 tarihli kararına göre⁸¹ “vergi beyannamelerinin ihtirazî kayıtle verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin sebepleri, şartları ve yarattığı sonuçlar farklıdır. Vergi kanunlarının öngördüğü zamanlarda verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına imkân sağladığı halde, pişmanlıkla verilmesi, beyanname zamanında verilmediği için doğmuş olan vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlemektedir. Bu sebeple, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasına, ihtirazî kayıtle verilen beyannamelere bağlanan hukukî sonucun tanınmasına imkân yoktur”⁸².

⁷⁸Danıştay 7. D. 20.11.2002 Gün ve E. 2001/227, K. 2002/3686, CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017). Bkz. aynı yöndeki kararlar: Danıştay 4. D. 17.12.2015 Gün ve E. 2015/4853, K. 2015/7371, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.11.2016 Gün ve E. 2016/819, K. 2016/1066, Danıştay 3. D. 14. 03. 2016 Gün ve E. 2012/1808, K. 2016/2132, Danıştay 4. D. 21.03.2016 Gün ve E. 2016/1003, K. 2016/1180, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

⁷⁹CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

⁸⁰CANDAN, (Erişim Tarihi: 25.04.2017); Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.04.2014 Gün ve E. 2014/68, K. 2014/255.

⁸¹Danıştay 4. D. 21.03.2016 Gün ve E. 2016/1003, K. 2016/1180, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden Xs2zvE7-İYHFE/0-XjgevuT-OurqBA=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

⁸²Danıştay 4. D. 21.03.2016 Gün ve E. 2016/1003, K. 2016/1180, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden Xs2zvE7-İYHFE/0-XjgevuT-OurqBA=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

Ancak vergi mevzuatında pişmanlıkla beyanın süresinde verilen beyanla farklı olduğunu düzenleyen bir hüküm mevcut değildir. Ayrıca beyanname verme süresi geçmiş olsa dahi mükelleflerin serbest iradesini yansıtmayan beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasına yasal bir engel de bulunmamaktadır. Dolayısıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararının aksine pişmanlıkla beyanın süresinde beyandan farklı olduğu, bu cihetle de pişmanlık dilekçesine ihtirazî kayıt konulamayacağını savunmak, mükellefin dava açma hakkından peşinen feragat etmesi gibi bir sonuç doğurur ki bu hukuk devleti açısından kabul edilir değildir.

Aksi yöndeki kimi mahkeme kararlarını⁸³, hukukun genel kuralları ve anayasal açıdan ele aldığımızda, böyle bir değerlendirmenin verilen hakların kullanılmasının engellenmesine yol açacağı çıkarımını yapmak yanlış olmayacaktır. Zira bu durum, ihtirazî kayıt yoluyla mükellefe tanınan dava açma hakkının engellenmesine sebebiyet vermektedir. Dava açma, hak arama hürriyeti kapsamında ele alınmaktadır. Bu hürriyetin engellenmesi ise, gerek hukukun evrensel prensiplerine ve Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve gerekse idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu düzenleyen 125'inci maddeye açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Unutmamak gerekir ki hukuk devleti ilkesinin gereklerini gerçekleştirmek, hazine yararından çok daha mühimdir. Zira hukuk devleti ilkesi açısından sorulması icap eden esas soru, "Mükellefin bireysel olarak vergiyi veya cezayı ödemesi mi yoksa hukuk devleti ilkesi gereği işlemdeki hukuka aykırılığın ortadan kaldırılması mı ağır basmalıdır?" sorusudur. Çünkü pişmanlık dilekçesi verilen bir vergiyle alakalı olarak hukuka aykırılık durumu mevcut olabilir ve durumun hukukî zeminde ortadan kaldırılmasını talep edebilmek hukuk devletinin gereğidir. Dolayısıyla pişmanlık dilekçesi vermiş olan bir mükellefte, idarece tesis edilen işlemle ilgili bir hukuka aykırılık olduğu kanaati hâsıl olursa, hak arama hürriyeti kapsamında, mükellef bu durumu iptal davasına konu edebilmelidir. O halde, dava açma hakkını muhafaza etmek bakımından pişmanlık dilekçesine konulacak ihtirazî kayıt bu noktada işlev görecektir.

Görüştüğümüzü destekler nitelikte olmak üzere, pişmanlık dilekçesine ihtirazî kayıt konulamayacağını savunmak, iptal davasının objektif

⁸³ Bkz. İstanbul 8.Vergi Mahkemesi, 30.01.2009 Gün ve E. 2008, K. 2009/364, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden D+tOXpN - O52xROH - 8V46r8f - q3qXCk=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

niteliğiyle bağdaşmamaktadır. Zira idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davası objektif niteliklidir. Dolayısıyla tarafların sübjektif durumları değil, dava konusu işlemin objektif hukuk kurallarına uygun olup olmadığı araştırılır⁸⁴. İptal davasının objektif niteliği gereği işlemin iptalinde aslolan, idarenin hukuka aykırı işleminin hukuk âleminde kaldırılmasıdır. Zira hukuka aykırılık durumunun ortadan kaldırılmasındaki amaç, idarenin hukukî zeminde kalması ve hukuka uygun hareket etmesinin sağlanması suretiyle hukukun üstünlüğünün temin edilmesidir. Bu açıdan bakıldığında da hukuk devleti ilkesinin teminatı niteliğinde olan iptal davası, hukuk devleti ilkesine hizmet eden, hukuk devletini gerçekleştirme araçlarından biridir. Hukuka aykırı bir işlemin ilgililerin bilgisizliği, pasif davranışları, sonuçları kestirememeleri vb. sebeplerle iptal davasına konu yapılamaması, her şeyden evvel hukuk devleti açısından olumlu bir durum olmaz⁸⁵.

Uygulama açısından bakıldığı zaman örneğin, elde ettiği bir kazanç veya iradın gelir vergisine tabi olmadığını düşünerek beyanda bulunmayan, fakat zamanaşımı süresi içerisinde sonraki tarihli bir genel tebliğ veya üçüncü bir şahsa verilen muktezadan idarenin söz konusu kazanç veya iradın vergiye tabi olduğu görüşünde bulunduğunu öğrenen bir mükellefin, ceza tehdidinden kurtulmak için pişmanlıkla beyanda bulunması, öte yandan vergiye tabi olmadığı görüşünü de yargının huzuruna taşıması, bir çelişkidir ziyade, idarî işlemin yargısal denetimden geçirilmesini ifade etmektedir⁸⁶.

Ayrıca mükelleflerin beyan dışı kalan ve idarî anlayışa göre matraha alınması gereken konuları kendiliklerinden haberdar etmeleri halinde dava yolunun kapalı olduğunun kabulü halinde, kendi işlem ve beyanlarının doğru olduğu düşüncesinde olan pek çok mükellef, pişmanlık yolunu kullanmayarak, idarenin inceleme yapmasını beklemek durumunda kalacaktır. Bu da, hem inceleme oranlarının % 1-2'lerde olduğu düşünülürse hazine kaybına yol açacak; hem de iyiniyetli mükelleflere ceza uygulanması gibi sonuçlara yol açacaktır⁸⁷.

⁸⁴ONAR, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları III, İstanbul 1966, s. 1772.

⁸⁵ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2016, s. 413.

⁸⁶DOĞRUSÖZ,(Erişim Tarihi: 28.04.2017).

⁸⁷DOĞRUSÖZ,(Erişim Tarihi: 28.04.2017).

Öte yandan, iptal davasının açılabilmesi için menfaat ihlâli arandığı için pişmanlık ve ıslah dilekçesinden sonra mükelleflerin iptal davası açabilmesi imkânı yargının iş yükünü gereksiz yere artıracak değildir.

Fransız Danıştay'ı iptal davasının kamu düzeninden olduğunu kabul etmektedir. Bunun anlamı, kanunla öngörülme bile var olduğu ve kanunla olsa dahi ortadan kaldırılmayacağıdır. Çünkü anayasa yargısında soyut ve somut norm denetiminin oynadığı rol ne ise idarî yargıda iptal davasının oynadığı rol odur. İdarenin anayasaya ve kanunlara aykırı bireysel ve düzenleyici işlemlerinin iptalini sağlayan bu dava, kişilerin yararına hizmet ettiği kadar genel hukuk düzeninin ve hukuk devletinin korunmasına da hizmet etmektedir⁸⁸. İptal davası kamu düzenine ilişkin olduğundan varlığı için özel bir yasal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. Hatta bir idarî işleme karşı “başvuru yolları kapalıdır” şeklinde yasal bir kural dahi olsa bu kural iptal davasını ortadan kaldıracak bir kural değildir. Zira iptal davasının varlığı, hukukun genel ilkeleri ve hukuka uygunluk ilkesine saygı ilkesinin bir gereğidir⁸⁹. Yine iptal davasının kamu düzeninden oluşunun bir diğer sonucu da, önceden dava hakkından vazgeçmenin mümkün olmamasıdır⁹⁰.

“...İptal davasının amacı, idarenin hukuka ve kanuna aykırı işlemlerini kaldırmak suretiyle, onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini korumaktır. Burada davacının rolü, idarenin işleminin hukuka ve kanuna aykırı olup olmadığının incelenmesi ve bir aykırılık saptandığı takdirde işlemi geçmişe etkili olarak iptal etmesi için İdarî Yargı Merciiini harekete geçirmekten ibarettir”⁹¹. Dolayısıyla iptal davasında önemli olan işlemin kim tarafından ya da kime karşı yapıldığı değil; işlemin kendisinin hukuk düzenine uygun olup olmadığıdır. Buradan hareketle iptal davası işlemi yapan kişiye karşı değil, işlemin kendisine karşı açılır⁹². Bu durum iptal davasının objektif niteliğinin bir sonucudur⁹³.

⁸⁸ KAPLAN, Gürsel: İdarî Yargılama Hukuku, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, 2017, s. 192.

⁸⁹ ÇAĞLAYAN, s. 414.

⁹⁰ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref/TAN, Turgut: İdare Hukuku, C. 2, İdarî Yargılama Hukuku, Ankara,1999, s. 273.

⁹¹ AZRAK Ali Ülkü: “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, Onar Armağanı, İstanbul 1977, s. 146.

⁹² KAPLAN, s.193.

⁹³ AZRAK, s. 149.

SONUÇ

Doktrinde ihtirazî kayıt ile pişmanlık ve ıslah müessesesinin birbirleri ile çeliştiği, pişmanlıkla beyanda ihtirazî kayıt konulabileceğini kabul etmenin, mükelleflerin bir taraftan kayba uğrattıkları vergiler için pişman oldukları; öte taraftan pişman oldukları verginin doğru olmadığını ileri sürmeleri gibi çelişik bir duruma sebebiyet verdiği de ileri sürülmüşse de⁹⁴, bu görüşe katılmamaktayız. Çünkü pişmanlık ve ıslah müessesesini, ceza hukukundaki nedamet hali gibi değerlendirilerek, şarta bağlı olmaması gerektiği yargısına varmak, vergi ceza hukukuna özgü olan bu müesseseyi, başka hukuk dallarındaki benzer kurumların vergi ceza hukukundaki uygulaması olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım değildir.

Ayrıca pişmanlık dilekçesi ile verilen beyanname ayrı bir beyanname değildir. Dolayısıyla ihtirazî kayıt dâhil, beyannameye bağlanan bütün hukukî imkânlar pişmanlık dilekçesine ek olarak verilen beyanname için de geçerlidir. Bu durum eşitlik ve adalet ilkeleri için de önemlidir.

Hukuk devletinde yönetilenler açısından yükümlendirici olan hükümleri dar; yararlandırıcı olan hükümleri ise geniş yorumlamak; hak ve özgürlükler alanının korunması açısından anlamlıdır. Bu açıdan bakıldığında, mükellefler lehine olan ihtirazî kayda ilişkin düzenleme dar yorumlanmamalı, hariç tutulduğuna dair herhangi bir düzenleme olmadığı için, ihtirazî kaydın, pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannameleri de kapsadığı kabul edilmelidir. Özellikle vergi mevzuatından kaynaklanan yorum farklılıklarını ve tereddütleri içeren konulara ilişkin pişmanlıkla verilen beyannameler mutlaka ihtirazî kayıt şerhini de içermelidir.

Anayasa'nın 2'inci maddesinde ifadesini bulan "hukuk devleti" ilkesinin yaşama geçirilmesi, yine hukuk devletinin olmazsa olmaz şartlarından olan, "bütün idarî işlem ve eylemlerin yargı denetimine tabi" tutulmasına yönelik anayasal kuralın kapsamının olabildiğince geniş tutulmasına bağlıdır. Bu açıdan, pişmanlık yoluyla verilen beyannamelerde ihtirazî kayıt yolunu kapatmak ve mükelleflerin dava haklarını ortadan kaldırmak, hak arama hürriyetini daraltmak ve idarî işlemi yargı denetimi dışında bırakmak anlamına gelecektir. İptal davasının objektif niteliği ve kamu düzeninden oluşu ile de bağdaşmayan bu durum karşısında, başta hukuk devleti ilkesi ve onunla bağlantılı olarak

⁹⁴ÖZ, Erdoğan: "Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazî Kayıtlarla Beyan", Vergi Dünyası, Sayı:213 Mayıs 1999, s. 135.

Anayasanın 125’inci maddesi gereği pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamenin ihtirazî kayıtla verilebilmesi ve bu yolla dava yolunun açık olduğunun kabulü gerekmektedir.

Aksi bir tutum, ihtirazî kaydın bizatihi amacıyla da bağdaşmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, ihtirazî kayıt kavramının önemi ve vergi sistemine dâhil edilmesindeki amaç dikkate alındığında kapsamının dar yorumlanmaması faydalı olacaktır. Zira ihtirazî kayıtta amaç, beyannameye ilişkin olarak var olan veya ileride ortaya çıkabilecek çelişkili durumları yargı denetiminden geçirebilme imkânı tanımaktır. Bu yönü itibariyle de ihtirazî kayıt, mükellef haklarına ve hukuk devleti ilkesine hizmet eden bir hukukî imkândır.

Sonuç olarak, 1982 Anayasası’nın 2’nci ve 125’inci maddeleri, hukuk devleti ilkesi, hak arama hürriyeti, eşitlik ve adalet ilkeleri, iptal davasının objektif niteliği, kamu düzeninden oluşu ve ihtirazî kaydın amacı açısından pişmanlıkla verilen beyannamelerin ihtirazî kayıtla verilebileceğini kabul etmek gerekir. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371 ve 378’inci maddeleri ile 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının birlikte değerlendirilmesinden, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ilişkin ihtirazî kayıt koymalarının mümkün olduğu, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazî kayıt şerhi konulmasına hukukî ve yasal bir engel bulunmadığı anlaşılmaktadır. Ancak doktrinde bu mevzuda devam etmekte olan tartışmalara son vermek ve konuyla ilgili mahkeme kararları arasında yeknesaklığı sağlayabilmek için, ayrı bir beyanname olmadığını vurguladığımız pişmanlıkla verilen beyannameler de dâhil olmak üzere tüm beyannamelerin ihtirazî kayıtla verilebileceğine ilişkin açık bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AÖF Not Oku: “İdarî Uyuşmazlık ve Davalar”, <http://notoku.com/idarî-uyusmazlik-ve-davalar/>
(Erişim Tarihi 22.05.2017).
- ASLİİPEK, Süleyman: “Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar”, <http://www.bilgilidenetim.com>, (Erişim Tarihi:31.07.2017).
- ATALI, Murat: Medeni Usul Hukuku, (Ed. Tolga AKKAYA), A.Ü. AÖF Yayını No:1284, Eskişehir 2001.
- AZRAK, Ali Ülkü: “İptal Davalarının Objektifliği Üzerine Düşünceler”, Onar Armağanı, İstanbul 1977.

- CANDAN, Turgut: “Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve İslah Müessesesi Hakkında”, PWC.TV’de Yapılan Konuşma, <https://turgutcandan.com>, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).
- ÇAĞLAYAN, Ramazan: İdarî Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2016.
- DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazî Kayıt”, 14.02.2002 Dünya, <http://www.turmob.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.12.2017).
- DOĞRUSÖZ, Bumin: “Vergi Hukukunda İhtirazî Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, <http://www.archive.ismmmo.org.tr>, (Erişim Tarihi: 28.04.2017).
- DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul 2008.
- EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin/ÇETİNKAYA, Ali: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2007.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref /TAN, Turgut: İdare Hukuku, C. 2, İdarî Yargılama Hukuku, Ankara 1999.
- KAPLAN, Gürsel: İdarî Yargılama Hukuku, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:76, İzmir 1997.
- MUTLUER, M. Kamil/DAYANÇ, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara 2014.
- MUTLUER, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9, İstanbul 2006.
- ONAR, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, İstanbul 1966.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.
- ÖZ, Erdoğan: “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazî Kayıtlı Beyan”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999.
- ÖZDOĞRULAR, Mehmet: “**Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağına Değerlendirilmesi**”, 18.02.2013, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21511/>, (Erişim Tarihi: 01.11.2017).
- T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 22.05.2017).
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 28.09.2017).
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük , <http://www.tdk.gov.tr>,(Erişim Tarihi: 29.10.2017).
- SARAÇOĞLU, Fatih/PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif: Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara 2017.

- SEVİĞ, Veysi: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Konulması”, Yaklaşım, Sayı:120, Aralık 2002, s. 42-44.
- SOMUNCU, Ahmet/DEĞİRMENDERELİ, Ali: Türk ve Alman Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi, 8. Baskı, Bursa 2017
- ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.
- YAŞİN, Mehmet: “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, Yaklaşım, Cilt:15, Sayı:174, 2007,s. 96-101.
- YILDIRIM, Zübeyr: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371), Adalet Yayınevi, Ankara 2013.
- YILMAZ, Elif: “Uzlaşma Müessesesinin Hukukî Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII(1-2), Ankara 2009, s. 321-351.
- YÜCE, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.
- YÜCEL, Necmi N.: Tatbikatta Vergi Cezaları, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1955.

KARARLAR

- Danıştay 3. Daire, 06.05.1998 Gün ve E. 1997/2273, K. 1998/1603, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay 3. Daire, 14.03.2016 Gün ve E. 2012/1808, K. 2016/2132, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr adresinden gGSBuw/ - XP5ytfX - XQIgOAD - Btz9LQ=>, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Danıştay 3. Daire, 15.09.2005 Gün ve E. 2004/238, K. 2005/1905, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay 3. Daire, 08.04.2004 Gün ve E. 2002/1071, K. 2004/909, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd4.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay 4. Daire 7.11.1974 Gün ve E.1973/854, K. 1974/3810, Danıştay Dergisi, S. 18-19, s. 365-366.
- Danıştay 4. Daire 07.02.2011 Gün ve E. 2010/2713, K. 2011/542, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd6.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay 4. Daire, 17.12.2015 Gün ve E. 2015/4853, K. 2015/7371, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr adresinden mkFOA+g-I8HPXb/ - j027Bkc - LBjCqc=>, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Danıştay 4. Daire, 21.03.2016 Gün ve E. 2016/1003, K. 2016/1180, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr adresinden Xs2zvE7-İYHFE/0-XjgevuT-0urqBA=>, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).

- Danıştay 4. Daire, 29.04.2015 Gün ve E:2015/539, K:2015/1849, Danıştay Dergisi, Yıl: 2016 Sayı : 141, s. 409-412.
- Danıştay 7. Daire, 20.11.2002 Gün ve E. 2001/227, K. 2002/3686, CANDAN, Turgut: “Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve İslah Müessesesi Hakkında”, PWC.TV’de Yapılan Konuşma, <https://turgutcandan.com>, (Erişim Tarihi: 25.04.2017).
- Danıştay 7. Daire, 25.11.1970 gün ve E. 1969/1166, K. 1970/2023, Danıştay Dergisi, S. 3, s. 418.
- Danıştay 9. Daire, 29.04.1991 Gün ve E. 1998/4839, K. 1991/1543, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd14.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay 9. Daire, 07.11.2013 Gün ve E. 2009/5963, K. 2013/9673, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden D+tOXPn - O52xROH - 8V46r8f – q3qXCk=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Danıştay 9. Daire, 14.05.1998 Gün ve E. 1997/2708 K. 1998/1990, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd14.htm>, (Erişim Tarihi: 28.05.2017).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.11.2016 Gün ve E. 2016/819, K. 2016/1066, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden D+tOXPn - O52xROH - 8V46r8f – q3qXCk=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.04.2014 Gün ve E. 2014/68, K. 2014/255, Danıştay Dergisi, Yıl: 2016 Sayı : 141, s. 409-412.
- İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 25.11.2014 Gün ve E. 2014/1014, K. 2014/3253, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden mkF0A+g-I8HPXb/ - j027Bkc - LBJcq=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 30.01.2009 Gün ve E. 2008, K. 2009/364, <http://www.vatandas.uyap.gov.tr> adresinden D+tOXPn - O52xROH - 8V46r8f – q3qXCk=, (Erişim Tarihi: 08.06.2017).
- Tekirdağ Vergi Mahkemesi, 14.07.2015 Gün ve E. 2015/360, K. 2015/371, Danıştay Dergisi, Yıl: 2016 Sayı: 141, s. 409-412; <https://vergidosyasi.com/2017/11/02/danistay-vddk-karari-suresi-gectikten-sonra-verilen-beyannameye-ihtirazi-kayit-konulamaz/> (Erişim Tarihi: 15.12.2017).

