



**213 Sayılı
Vergi Usul
Kanunu
Hükümlerine
Göre
Pişmanlık ve
İslah
Müessesesi**

Hazırlayanlar
İsmet POLAT
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Vergi uyumsuzluklarının, yargı yoluna gidilmeden, idare ile mükellef arasında çözüme kavuşturulması çağdaş vergi sistemlerinin temel özelliklerinden birisidir. Bu amaçla vergi sistemimizde de bazı müesseseler yer almaktadır. Bu müesseseleri, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim ve uzlaşma müessesesi olarak sayabiliriz.

Uygulamada çok sık başvurulması nedeniyle vergi idaresi ve mükellefler açısından büyük önem arz eden pişmanlık ve ıslah müessesesi bu çalışmamızın konusudur.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak değinileceği üzere pişmanlık ve ıslah müessesesiyle, mükelleflere, beyan dışı bıraktıkları gelirlerini herhangi bir vergi cezasına maruz kalmadan beyan etme imkanı tanınmaktadır.

1950 yılında 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa dahil edilen bu müessese bir yıl sonra yürürlükten kaldırılmış, 1953 yılında tekrar 213 Sayılı VUK'na dahil edilmiştir. O tarihten günümüze kadar kapsamında ve şartlarında çeşitli değişiklikler yapılmış olan pişmanlık ve ıslah müessesesinde en son 29.7.1998 tarih ve 4369 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

Çalışmamızda pişmanlık ve ıslah müessesesinin hukuksal niteliği, bu müessesenin gerekli olup olmadığı, uygulama açısından sakıncaları vb. teorik tartışmalara değinilmeyecek, daha çok mevcut uygulama ele alınacaktır.

Çalışmamızın 1. bölümünde pişmanlık ve ıslah müessesesinin tanımı ve kapsamı, 2. bölümünde pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmanın şartları, 3. bölümünde pişmanlık ve ıslah müessesesinin sonuçları ve 4. bölümünde ise pişmanlık ve ıslah ile ilgili olarak özellik arz eden konular işlenecektir.

1. PIŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

1.1. Tanımı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371¹. maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müessesesiyle, vergi ziyai gerektiren kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden idareye haber veren mükellefler hakkında vergi ziyai cezası, kaçakçılığa iştirak cezası ve aynı kanunun 359². maddesi gereğince kaçakçılık cezasının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddede, pişmanlık uygulamasının sözkonusu olabileceği durumlar;

- Pişmanlık bildirimini beyannameye dayanan bir vergi ile ilgili olması,
- Vergi ziyai gerektirecek bir durumun olması,
- Mükellefin kendiliğinden bir dilekçe ile durumu ilgili makamlara bildirmesi, olarak belirtilmiştir.

1.1. Kapsamı

1.2.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamına Giren Vergiler

Yukarıda da belirtildiği üzere, 213 sayılı VUK'nun 371. maddesi gereğince, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamı beyana dayanan vergilerle (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, v.s.) sınırlıdır.

Bu vergilere bağlı fon vb. alacaklar için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilir.

Süresi içerisinde verilmeyen muhtasar beyannameler de pişmanlık ve ıslah hükümlerine dayanılarak verilebilir. Beyana dayanan vergilerden olduğundan, Damga Vergisi için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabilir.

Beyana dayanan vergilerden olmasına rağmen, Veraset ve İntikal Ver-

gisinde, beyanname verilmemesi durumunda pişmanlık hükümlerinden faydalanılmaz. Çünkü beyannamenin verilmemesi halinde, vergi ziyanının meydana gelmesi için 213. sayılı VUK'nun 342. maddesi gereğince, mükellefe yazı ile tebligat yapılarak onbeş günlük ek sürenin verilmesi gerekir. Onbeş günlük ek süre geçmesine rağmen beyanname verilmemiş olabilir. Bu durumda, beyannamenin verilmemiş olması konusu artık idarece de bilindiğinden mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalanması sözkonusu olamaz. Ancak zamanında verilen Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinde gösterilmeyen servet unsurları için pişmanlık hükümlerinden faydalanılabilir.

Yine beyana dayanan vergilerden olmasına rağmen, Emlak Vergisi için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir. Bu durum 371. maddede açıkça belirtilmiştir. Nedeni, idarenin mükelleflerin Emlak Vergisi ile ilgili kanuna aykırı hareketlerini, tapu kayıtları, vergi dairesi kayıtları, belediye kayıtlarından kolayca tespit edebilme imkanına sahip olmasıdır.³

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin de düzenlendiği 213 sayılı VUK'nun 2. maddesinde Gümrük ve Tekel Vergilerinin bu kanun (VUK) hükümlerine tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu vergilerden dolayı pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanma imkanı bulunmamaktadır.

Ancak VUK'nda yer almış olan bu müessesenin önemi ve vergi sistemine getirilmesindeki amaç düşünüldüğünde bu müessesenin kapsamının genişletilmesi gerekir.⁴

1.2.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamına Giren Cezalar

Yukarıda da değinildiği üzere, beyana dayanan vergilere ilişkin cezalar pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına girmektedir. Bu cezalar, vergi ziyai cezası, kaçakçılık cezası ve kaçakçılığa iştirak cezalarıdır.

371. madde metninde, pişmanlık hükümlerinin sadece vergi ziyai gerektiren durumlar için sözkonusu olduğu belirtilmiştir. Vergi ziyanının tanımı 213 sayılı VUK'nun 341. maddesinde, vergi ziyai suçu ve cezası da aynı kanunun 344. maddesinde yer almaktadır.

371. madde hükmü gereğince, pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükelleflerden vergi ziyai cezası kesilmez. Ancak, bu durum mükellefin kanuna aykırı fiilini ortadan kaldırmamaktadır. Mükellefin vergi ziyai cezasını gerektiren fiilinden dolayı, pişmanlıkla beyan edilen matrah veya matrah farkı, takdir komisyonu kararı veya vergi incelemesi sonucu tespit edilen matrah veya matrah farkından düşük ise, aradaki fark için cezalı tarhiyat yapılır.

Yine, kaçakçılık suçu ve cezası ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı 213 sayılı VUK'nun 359. maddesi gereğince, pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükellefler için kaçakçılık suç ve cezaları uygulanmaz.

4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle kaçakçılığa yardım, teşvik ve iştirak suçları, kaçakçılığa iştirak suçu olarak tek bir maddede (VUK 360) düzenlenmiştir. 371. maddenin 1. fıkrasının parantez içi hükmünde kaçakçılığa iştirak suçunun da pişmanlık kapsamında olduğu belirtilmiştir. Kaçakçılığa iştirak suçu vergi beyanı ve ödeme gerektirmeyen durumlarda da uygulanabilmektedir. Bu açıdan bakıldığından bu hükmün pek işlerliği bulunmamaktadır.⁵

Vergi ziyanına bağlı olmadıklarından dolayı usulsüzlük cezası işleyen mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanamazlar.

Bu durum uygulamada bazı çelişiklere neden olmaktadır.

213 sayılı VUK'nun 336. maddesinde, bir fiil nedeniyle hem vergi ziyanı, hem de usulsüzlük cezası meydana gelmişse, vergi ziyanı ve usulsüzlük cezasından ağır olanın uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, hiç beyanname vermeyen bir mükellefin, pişmanlıkla idareye bildirdiği bu fiili, vergi ziyanı ile birlikte usulsüzlük cezasını da gerektiriyorsa ve usulsüzlük cezası vergi ziyanı cezasından yüksek ise mükellef usulsüzlük cezasını ödeyecektir. Ancak, usulsüzlük cezası vergi ziyanı cezasından küçük olsa bile, mükellef adına, zamanında beyanname vermediğinden dolayı, 213 sayılı VUK'nun 352/1-1.⁶ maddesi gereğince usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Konu ile ilgili olarak, 163 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde yer alan, usulsüzlük cezalarının da pişmanlık müessesesi kapsamına alınması şeklindeki düzenleme 169 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

Pişmanlık hükümlerinin usulsüzlük cezalarını kapsamayacağına dair Maliye Bakanlığınca verilen Özelgeler ve Danıştay kararları mevcuttur.⁷

Ancak, kanuni süresi içerisinde verilen beyannamelerle ilgili olarak sonradan verilen ek beyannameler için usulsüzlük cezası uygulanmamaktadır. 213 Sayılı VUK'nda bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

2. PIŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNDEN FAYDALANMANIN ŞARTLARI

Mükelleflerin vergi ziyanına sebep olan ve dolayısıyla vergi ziyanı suçu ve

cezasını gerektiren fiilleri nedeniyle, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmaları, bazı şartlara bağlıdır. Aynı maddeye (VUK 371) sayılmış olan bu şartların bir kısmı pişmanlık talebi ile ilgili, bir kısmı pişmanlık talebinin kabulü ile ilgili, bir kısmı da pişmanlık dilekçesinin kabul edilmesinden sonra mükellef tarafından yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerle ilgilidir.

2.1. Pişmanlık Talebinin Yapılması

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmanın ilk şartı, mükelleflerin, vergi ziyanına sebep olan ve vergi ziyayı suç ve cezasını gerektiren fiillerini kendiliğinden idareye haber vermeleridir. Yani haber vermenin mükellefin özgür iradesine dayanmış olması gerekir.

Bir vergide, vergi ziyanının oluşup oluşmadığı beyanname verildikten sonra tespit edildiğinden, kendiliğinden haber verme olayının, beyanname verme süresi geçtikten sonra yapılması gerekir. Beyanname verme süresi geçmeden önce yapılan pişmanlık talepleri geçersizdir.

VUK'nun 342. maddesi gereğince, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesini süresinde vermeyen mükelleflere 15 günlük süre içerisinde beyannamelerini vermeleri için tebliğde bulunulmuş olması gerekir. Bu tebliğ işlemi yapıldıktan ve onbeş günlük süre geçtikten sonra verilen beyannameler için pişmanlık hükümlerinden faydalanılmaz. Çünkü pişmanlık talebinin kendiliğinden yapılmış olması şartı ortadan kalkmıştır. Ancak verilen Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinde beyan edilmemiş servet unsurları için yapılacak pişmanlık talepleri geçerli olacaktır.

Mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olmasına ve takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasına rağmen, vergi dairesince mükellefe beyanname vermeme nedeninin sorulmuş olması, mükellef açısından pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma şartlarını ortadan kaldırmaktadır.

Bu konuda Maliye Bakanlığı ve Danıştay görüş birliği içerisindedir.⁸ Hatta, vergi dairesince mükellefe Beyana Çağrı yazısı tebliğ edildikten sonra yapılacak pişmanlık taleplerinin kabul edilmeyeceğine dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararı da vardır.⁹ Ancak, bu amaçla gönderilen Beyana Çağrı yazısının mükellefe tebliğ edilmiş olmasının belgelenmiş olması gerekir.

Haber vermenin dilekçe ile ilgili makamlara yapılmış olması gerekir. Tutanak haline getirildikten sonra sözlü bildirimler de geçerli olmalıdır. Vergi

Dairesi dışında, Defterdarlık, Valilik, Kaymakamlık vb. makamlara yapılan pişmanlık taleplerinin de ilgili makamlara verilen pişmanlık dilekçesi olarak kabul edilmesi gerekir.¹⁰

2.2. Pişmanlık Talebinin Kabulü

Yukarıda da değinildiği üzere, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için, öncelikle pişmanlık talebinin ilgili makamlara dilekçe ile kendiliğinden yapılması gerekir. Ancak bu talebin kabul edilmesi bazı şartlara bağlıdır.

2.2.1. Haber Verme Tarihinden Önce Bir İhbarın Yapılmamış Olması

Bu durum 371. maddenin 1. bendine göre, mükellef tarafından yapılan pişmanlık talebinin kabul edilebilmesi için öncelikle bu olayın bir muhbir tarafından ilgili makamlara haber verilmemiş olması gerekir.¹¹ İhbarın, pişmanlıkla ilgili haber verme dilekçesinden en az bir gün önce yapılmış olması durumunda pişmanlık talebi kabul edilmez.

Pişmanlık talebi ile ilgili haber verme dilekçesi posta ile taahhütlü olarak gönderilmişse, postaya verildiği tarihin, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise ilgili makam kayıtlarına intikal ettiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

İhbarın Vergi Dairesi veya ilgili diğer makamlar dışında herhangi bir resmi makama yapılmış olması yeterlidir.

İhbarın pişmanlık talebini kesebilmesi için, pişmanlık talebinin konusu ile aynı olması gerekir. Bu durumun belli olmaması, konunun tetkik edilmesini gerektirir. Herhangi bir gelir unsuru veya herhangi bir dönemin faaliyetleri ile ilgili ihbarda bulunulmuş olması, başka gelir unsurları ve diğer dönemler için, yapılacak pişmanlık taleplerini ortadan kaldırmaz.

Kayıt dışı çalışan mükelleflerde, belli bir yıla ait ihbarın, zamanaşımı içerisindeki diğer yıllar için de yapılmış gibi kabul edilmesi gerekir.¹²

Bir mükellef ile ilgili olarak yapılan incelemede, rastlanılan bir olay nedeniyle, inceleme elemanının başka bir mükellef hakkında inceleme talep etmesi de ihbar sayılır.¹³

Yapılan ihbar herhangi bir kanıta dayanmıyorsa, yani asılsız ihbar niteliğinde ise, bu ihbar pişmanlık uygulamasına engel teşkil etmez.¹⁴

İhbarın dilekçe ile yapılması şarttır. Sözlü olarak yapılan ihbarların geçerli olabilmeleri için bu ihbarların tutanakla tespit olunması gerekir. İhbarın aynı zamanda ilgili makamların resmi kayıtlarına geçirilmiş olması şarttır.

2.2.2. Haber Verme Tarihinden Önce Herhangi Bir Vergi İncelemesine Başlanılmamış Olması

Vergi incelemesi ile ilgili düzenlemeler 213 VUK'nun 134-152. maddelerinde yer almaktadır. Pişmanlık talebinin kabul edilmesi için haber verme tarihinden önce mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması gerekir.

Konu ile ilgili 213 sayılı VUK'nun 371. maddesinin 2. bendinde "herhangi bir vergi incelemesi" tabiri yer almaktadır. Dolayısıyla yapılmakta olan vergi incelemesinin türü ve kapsamı önemli değildir. Bu inceleme tam inceleme olabileceği gibi, kısmi inceleme de olabilir. Haber verme tarihinden önce incelemeye başlanılmış olması önemlidir. İncelemeye başlanılmış olması, tüm vergiler ve zamanaşımı içerisindeki tüm dönemler için pişmanlık talebini ortadan kaldırır. İncelemeye başlama tarihinden sonra yapılan pişmanlık talepleri kabul edilmez.

İncelemeye başlama zamanı pişmanlık uygulamasında önem arz eden bir konudur. Bu konudaki en büyük eksiklik incelemenin ne zaman başladığına dair kanunda herhangi bir kriterin bulunmamasıdır. Ayrıca, incelemeye başlandığında tutanak düzenlenmesi gerektiğine dair kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.¹⁵

Genellikle kabul edilen görüş, mükellefin işyerinde inceleme yapılması durumunda incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarih, inceleme elemanının adresinde yapılması durumunda ise inceleme elemanı tarafından mükellefe gönderilen yazının mükellefe tebliğ tarihi, incelemeye başlama tarihi sayılmaktadır.

İnceleme elemanının, incelemeye başladığını Vergi Dairesine yazı ile bildirmesi pişmanlık talebinin kabul edilmemesi için yeterli neden değildir. Ancak, inceleme elemanının, mükellefin beyanname vermediğini tespit ederek vergi dairesine bildirmesi pişmanlık talebini ortadan kaldırır.¹⁶

2.2.3. Haber Verme Tarihinden Önce Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olması

Pişmanlık müessesesinden yararlanma şartlarından biri de, haber verme dilekçesinden önce mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır.

Takdire sevk fişinin takdir komisyonu kayıtlarına geçirilmesi takdir komisyonuna sevk tarihi olarak kabul edilir. Dolayısıyla, pişmanlık talebinin kabul edilmesi için haber verme dilekçesinin bu tarihten önce verilmiş olması gerekir. Takdir komisyonuna sevk edilme nedeni ile pişmanlık talebi nedeninin aynı olması gerekir. Takdire sevk edilme konusu ile ilgili olmayan durumlar için pişmanlık talebinde bulunulabilir.¹⁷

Örneğin, beyanname vermemekten dolayı takdir komisyonuna sevk edilen bir mükellef, fatura düzenlememe konusunda pişmanlık talebinde bulunabilir.

Yukarıda da değinildiği üzere, vergi incelemesine başlanılmış olması bütün vergiler ve zamanaşımı içerisindeki bütün dönemlerle ilgili pişmanlık taleplerinin kabul edilmemesine neden olur. Ancak takdir komisyonuna sevk edilmiş olması böyle bir sonuca neden olmamaktadır.

2.3. Pişmanlık Talebinin Kabulünden Sonra Mükellef Tarafından Yerine Getirilmesi Gereken Yükümlülükler

Daha önce de belirttiğimiz üzere, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için pişmanlık dilekçesi verildikten ve bu dilekçeler kabul edildikten sonra da mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken yükümlülükler vardır. Bunların yerine getirilmemesi durumunda pişmanlık talebinden faydalanma imkanı ortadan kalkmaktadır. Bu hususlar da 371. maddede tek tek sayılmıştır.

2.3.1. Hiç Verilmemiş Olan Beyannamelerin Onbeş Günlük Süre İçerisinde Verilmesi

371. maddenin 3. bendi gereğince pişmanlık talebinin hiç verilmeyen beyanname ile ilgili olması durumunda, beyannamenin haber verme dilekçesinden itibaren onbeş günlük süre içerisinde verilmesi gerekir.

Onbeş günlük sürenin hesabında, VUK'nun 18. maddesi hükmü gereğince, haber verme dilekçesinin verildiği gün dikkate alınmaz.

Haber verme dilekçesi taahhütlü posta ile gönderilmişse postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderilmişse vergi dairesi kayıtlarına geçtiği tarih, haber verme tarihi olarak kabul edilir.

Beyannamenin taahhütlü posta ile verilmesi durumunda postaya verilmiş tarihi, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih beyanname verme tarihidir.

Örneğin, 25.02.2001 tarihinde verilmesi gereken 2001/Ocak dönemi KDV beyannamesi verilmemiştir. Bunun için 12.05.2001 tarihinde Vergi Dairesine pişmanlık dilekçesi verilmiştir. Dolayısıyla 2001/Ocak dönemi KDV beyannamesinin en geç 27.5.2001 tarihinde verilmesi gerekir. Aksi halde pişmanlık talebi red edilir.

2.3.2. Eksik Veya Yanlış Beyanların Onbeş Gün İçerisinde Tamamlanması

Pişmanlık talebi daha önce verilmiş bir beyannamedeki yanlışlığın düzeltilmesi veya eksikliğin tamamlanması ile ilgili ise bu durumların da haber verme dilekçesinin verilmesinden itibaren onbeş gün içerisinde düzeltilmesi veya tamamlanması şarttır.

Bu durum Vergi Dairesine yeni bir beyanname düzenlenerek verilmesi suretiyle yerine getirilir. Yeni beyannameye göre hesaplanan vergiden önceki beyannameye göre hesaplanmış olan vergiler mahsup edilir.

2.3.3. Haber Verilen Vergilerden Ödeme Süresi Geçmiş Olanların Pişmanlık Zammı ile Birlikte Ödenmesi

371. maddenin 5. bendi gereğince, pişmanlık talebine konu olan vergilerden ödeme süresi geçmiş olanların, haber verme dilekçesinden itibaren onbeş gün içerisinde pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekir.

Ödeme süresi geçmemiş taksitler için genel kuralara göre işlemler yapılacaktır. Yani, taksitler normal vadesinde ödenecek, pişmanlık zammı alınmayacaktır.

Vergi borcununun VUK'nun 111. ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 37. maddesi gereğince, kamu alacaklarının ilgili kanunlarında belirtilen sürenin son gününe kadar ödenmesi gerekir. Ödenmemiş olmaları halinde vade gününü izleyen günden itibaren, ödeme gecikmiş olmaya başlamaktadır.

Pişmanlık zammı, normal ödeme vadesinin son gününden vergi ve pişmanlık zammının ödendiği tarihe kadarki süre için hesaplanır. Örneğin, 16.9.2001 tarihinde pişmanlıkla verilen 2001/Şubat dönemine ait KDV Beyannamesine göre ödenmesi gereken katma değer vergisinin normal ödeme vadesinin son günü 25.3.2001 tarihidir. Dolayısıyla pişmanlık zammının hesaplanmasına 26.3.2001-16.9.2001 tarihleri esas alınacaktır.

Geçici vergi ile ilgili olarak mahsup döneminden sonra yapılacak pişmanlık taleplerinde, pişmanlık zammı normal ödeme tarihinden mahsup edilebileceği tarihe kadarki süre için hesaplanır. Mahsup dönemi geçtiği için vergi hesaplanmaz.¹⁸

Daha önce, ödemenin gecikmediği her ay ve kesri için %2 olarak uygulanmış olan pişmanlık zammı, 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 1.1.1986 tarihinden itibaren 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde yer alan gecikme faiz oranında uygulanmaktadır.

Her aydan kasit otuz günlük sürenin anlaşılması gerektiği 169 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Vergi aslı ve pişmanlık zammının da haber verme tarihinden itibaren onbeş günlük süre içerisinde tamamen ödenmesi gerekir. Aksi halde pişmanlık hükümlerinden faydalanma imkanı ortadan kalkmaktadır.

Ödemenin posta veya bankaya yatırılması halinde paranın postaya veya bankaya yatırıldığı tarih ödeme tarihi yerine geçer. Pişmanlıkla verilen beyannameler üzerinden verginin tarh ve tahakkuku tahakkuk fişine dayanılarak yapılır.

Ödeme zamanı geçmiş vergi ve buna ait pişmanlık zammının ödenmesi için tahakkuk fişinin kesilmiş olmasına gerek yoktur.¹⁹ 371. maddenin 5. bendine göre ödemenin haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde yapılması gerekir. Yani onbeş günlük süre hem beyanname verme süresi hem de vergi ve pişmanlık zammının ödenmesi süresidir. Örneğin, mükellef hiç beyanname vermemişse beyannamesini haber verme tarihinden sonraki onbeş gün içerisinde verebilir. Bu durum ödemenin beyannamenin verilme tarihinden önce yapılmasına engel değildir.

Ödeme açısından onbeş günlük ödeme süresinin başlangıcı beyanname verme süresinin son günü değil, haber verme dilekçesinin verildiği gündür. Aksi takdirde ödemenin haber verme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yapılması gibi bir durum ortaya çıkar.

Ödeme açısından onbeş günlük sürenin, tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren başlaması gerektiği yönünde de Danıştay kararları vardır.²⁰

Ancak, hem beyannamenin ve hem de ödemenin 15 gün içerisinde yapılması şeklindeki 371. madde hükmü yoruma yer bırakmayacak derecede açıktır.

3. PIŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN SONUÇLARI

3.1. Pişmanlık Talebinin Kabul Edilmesi

Yapılan pişmanlık talebinin kabul edilmesi durumunda, mükellef tarafından verilen beyanname üzerinden ilgili vergi dairesince gerekli tarhiyat yapılarak tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe verilir. Eğer beyanname posta ile gönderilmişse tahakkuk fişinin mükellef nüshasının posta veya memur eliyle mükellefe ulaştırılması temin edilir.

Tahakkuk fişinde tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammı tutarı ile onbeş günlük sürenin bitim tarihi yazılır.

Pişmanlıkla verilen beyanname hiç verilmeyen bir beyanname ise 213 sayılı VUK'un 352/1-1. bendi gereğince bir kat usulsüzlük cezası kesilir. Pişmanlıkla verilen beyanname, verilen bir beyannameye ilişkin yanlışlığın düzeltilmesi veya tamamlanması şeklinde ise usulsüzlük cezası kesilmez.²¹

3.2. Pişmanlık Talebinin Kabul Edilmemesi

Pişmanlık taleplerinin VUK'un 371. maddesine uygun olmadığı tespit edilirse pişmanlık talebi reddedilir, nedeni yazı ile mükellefe bildirilir. Fiiil 213 sayılı VUK'un 30. maddesine göre re'sen takdir nedeni sayıldığı için, iki kat tutarında usulsüzlük cezası kesilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilir.

Eğer haber verme dilekçesi ile beyanname birlikte verilmişse ve mükellefin talebi kabul edilmemişse bu beyanname mükellefe iade edilmez. Zamanında verilmeyen beyanname hükmünde değerlendirilerek gerekli tarhiyat ve ceza işlemleri ihbarname esasına göre yapılır.

3.3. Pişmanlık Talebinin Kabulünden Sonra Mükellefler Tarafından Yerine Getirilmesi Gereken Ödevlerin Yerine Getirilmemesi Durumunda Pişmanlık Talebinin Reddedilmesi

Pişmanlık talebi kabul edildiği halde haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde beyanname vermeyen mükelleflerin pişmanlık talebi reddedilir. Bu mükellefler hiç beyanname vermeyen veya eksik yada yanlış beyanname veren mükellefler listesine alınarak durumlarına göre takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilir.

Onbeş günlük süre içerisinde beyanname verildiği halde yine bu süre içerisinde vergi aslı ve pişmanlık zammını ödemeyen mükelleflerin de pişmanlık

talebi reddedilir. Pişmanlıkla verdiği beyanname üzerinden yapılan tarhiyat terkin edilir. Aynı beyanname üzerinden ihbarname kuralına göre cezalı tarhiyat işlemi yapılır. Yine duruma göre takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilir.

4. PIŞMANLIK VE ISLAH UYGULAMASI İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Çalışmamızın bu bölümünde pişmanlık ve ıslah uygulaması ile ilgili olarak özellik arz eden durumlara değinilecektir.

4.1. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Zarar Beyan Edilmesi, Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması veya Tarh Edilecek Vergi Bulunmaması

Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Zarar Beyan Edilmesi, Vergiye Tabi Matrah Bulunmaması veya Tarh Edilecek Vergi Bulunmaması durumunda pişmanlık hükümleri uygulanmaz. Çünkü pişmanlık ve ıslah hükümleri vergi ziyayı gerektirecek durumlarda uygulanmaktadır.²²

Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır.²³

Dolayısıyla bu şekilde beyanname veren mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalandırılmaması, iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesi ve matrah takdiri için takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir.

Danıştay'ın bu konudaki görüşleri Maliye Bakanlığı ile aksi yöndedir. Madde metninde sadece, vergi ziyasına sebep olan mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanacaklarına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.²⁴

Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi, vergiye tabi matrah bulunmaması veya tarh edilecek vergi bulunmaması durumlarında, bu beyannameleri veren mükellefler hakkında re'sen takdir işlemlerinin yapılması kanun koyucunun amacına ters düşmektedir.

Kanımızca da pişmanlıkla verilen bu beyannameler hakkında re'sen takdir işlemlerinin yapılmaması gerekir. Çünkü zamanında verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya vergiye tabi matrah bulunmaması re'sen takdir nedeni sayılmamaktadır. Vergi denetiminin istenen düzeyde olmadığı ve kayıtdışı ekonominin çok yüksek olduğu ülkemizde pişmanlıkla da olsa beyannamelerini veren iyi niyetli mükellefler hakkında bu işlemlerin yapılması pişmanlık müessesesinin amacına ters düşmektedir.

4.2. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Daha Önce Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsup Edilecek Vergi Olarak Gösterilmesi

Mükellef kanuni süresi içerisinde beyannamesini vermemiş olabilir. Bu durum mükellef adına daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin pişmanlıkla vereceği beyanname üzerinden hesaplanacak olan vergiden mahsup edilmesi hakkını ortadan kaldırmaz.

Dolayısıyla böyle bir durumda, pişmanlıkla verilecek beyanname üzerinden hesaplanacak vergiden, tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler mahsup edilir, kalan vergi pişmanlık zammı ile birlikte alınır.

4.3. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde Tecil Uygulaması

Haber verme dilekçesinden sonra onbeş gün içerisinde ödenmesi gereken vergi ve pişmanlık zammınının 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'nun hükümlerine göre tecil edilmesine imkan yoktur. Ancak pişmanlıkla beyanname verilmişse bile, ödeme vadesi gelmemiş taksitler için bu olanaktan yararlanmak mümkündür.²⁵

4.4. Pişmanlık Talebinde Bulunan Mükellefin Yükümlülüklerini Yerine Getirmeden Önce Ölmesi Durumu

Mükellef pişmanlık talebinde bulunduktan sonra onbeş günlük süre içerisinde yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerini yerine getirmeden ölmüş olabilir. VUK hükümlerine göre ölüm nedeniyle vergi cezaları kalkar. Ancak vergi aslı mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçer. Dolayısıyla, mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin mirasçılar tarafından yerine getirilmesi durumunda, pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkündür. Aksi durumda mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında re'sen takdir işlemlerinin yapılması gerekir.

4.5. Mucbir Sebep Hali

213 sayılı VUK'nun 13. maddesinde sayılan mucbir sebeplerden herhangi birinin meydana gelmesi durumunda bütün süreler, mucbir sebep hali geçinceye kadar durmaktadır. Bu süreler mucbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra işlemeye başlar.

Pişmanlık dilekçesi verildikten sonra, beyanname ve ödeme için şart olan onbeş günlük süre için de bu durum geçerlidir. Bu süre içerisinde mucbir sebep hali meydana gelmişse, kalan süre mucbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra işlemeye başlar.

4.6. Haber Verme Dilekçesi Olmaksızın Verilen Beyannameler

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için pişmanlık talebinin dilekçe ile yapılmış olması şarttır. Bu nedenle haber verme dilekçesi olmaksızın verilen beyannameler için pişmanlık hükümleri uygulanmaz.

Bu durumda VUK'nun 30. maddesi gereğince re'sen takdir işlemleri yapılmalıdır.²⁶

4.7. Haber Verme Dilekçesinde Pişmanlık Talebinden Söz Edilmemiş Olması

Beyannamenin haber verme dilekçesi ile birlikte verilmesi halinde, dilekçede pişmanlık talebinden söz edilmemiş olsa bile pişmanlık hükümlerinden faydalandırılır.

Mükellef, dilekçe vermeyip, pişmanlık talebini beyannamenin herhangi bir tarafında yazı ile belirtmişse, bu mükellfin de pişmanlık hükümlerinden faydalandırılması gerekir.²⁷

4.8. Zirai Kazanç Elde Eden Mükelleflerin Durumu

Diğer mükellefler gibi, zirai kazanç elde eden mükellefler de her yılın mart ayında gelir vergisi beyannamelerini verirler. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 117. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemelerle, zirai kazanç elde eden bazı mükelleflerin vergilerini Ekim, Kasım ve Aralık aylarında ödemeleri kabul edilmiştir.²⁸

Böyle bir durumda zamanında verilmeyen bir beyanname, ödeme vadesinden önce pişmanlıkla verilmişse, 371. madde gereğince vergi ve pişmanlık zammının ödenmesi için şart olan onbeş günlük sürenin önemi kalmamaktadır. Mükellefler bu vergilerini normal zamanlarında ödeyeceklerdir.

4.9. İhtirazi Kayıtlı Pişmanlık Yoluyla Beyanname Verilmesi

VUK'nun 378. maddesine göre mükellefler kendi beyanlarına karşı yargı yoluna başvuramazlar. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3. bendi gereğince, mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri ve daha sonra da bu beyanlarını dava konusu etmeleri mümkündür.

Pişmanlıkla verilen beyannamelere de ihtirazi kayıtlı şerh konulabilir. Bu konuda Danıştay Kararları da vardır.

SONUÇ

213 Sayılı VUK'nun 371. maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık ve ıslah müessesesi gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi açısından çeşitli olumlu sonuçlara neden olmaktadır.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları durumunda mükellefler vergi ziyai ödemekten ve bazı durumlarda kaçakçılık suçu ile yargılanmaktan kurtulurlar. Yine, ilerde olabilecek vergi uyuşmazlıkları ve meydana gelebilecek emek-zaman kaybı önlenmektedir. Bu durumlar mükellefler için hem maddi açıdan, hem psikolojik açıdan ve hem de sosyal açıdan rahatlıklar sağlamaktadır.

Pişmanlık müessesesi, vergi idaresini iş yükünden kurtarmakta ve aynı zamanda idare-mükellef ilişkilerinin bozulmamasını da sağlamaktadır. Vergi idaresi, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergiyi tahsil etme imkanına kavuşmaktadır.

Ancak, pişmanlık talebinde bulunan mükelleflerin pişmanlık taleplerinin gerçekten bir pişmanlık sonucu kendiliğinden yapılan bir beyan olup olmadığına dikkat edilmelidir. Verilen pişmanlık dilekçelerinin VUK'nun 371. maddesi hükümlerine uygun olup olmadığına da dikkat edilmelidir. Aksi takdirde, pişmanlık müessesesi, kötü niyetli mükelleflerin, kendi durumlarına göre istedikleri zaman başvurabilecekleri bir müessese olarak değerlendirilecektir.

Pişmanlık taleplerinin sadece VUK kapsamındaki vergileri kapsamı, gümrük ve tekel vergilerinin bu müessese kapsamına alınmaması, müessesenin vergi sisteminde yer alma amacına uygun bir uygulama değildir. Gümrük ve tekel vergilerinin de pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına alınması gerekir.

Usulsüzlük cezalarının da pişmanlık hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın 1. bölümünde değinildiği üzere, bu durum uygulamada bazı adaletsizliklerin ortaya çıkmasına da yol açmaktadır.

Pişmanlık talebinin yapılabileceği makamların sınırlandırılarak madde metninde tek tek sayılması gerekmektedir. Bu konunun "ilgili makamlar" şeklinde belirtilmiş olması gereksiz bir çok yazışmalara ve zaman kaybına neden olmaktadır.

Pişmanlık dilekçesinin şekil unsurlarının neler olduğu ve başvuru prosedürünün açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekir.

Pişmanlık uygulaması açısından önem arz eden İncelemeye başlama zamanı VUK'nda açıkça belirtilmemiştir. Bu durum sadece pişmanlık müessesesi açısından değil başka konularda da sorunlara yol açmaktadır. Uygulamada hem inceleme elemanları ve hem de mükellefler açısından çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla incelemeye başlama tarihinden neyin anlaşılması gerektiğinin VUK'nda açıkça belirtilmesi gerekir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde, zarar beyan edilmesi, matrahsız beyanda bulunulması veya matrah beyan edilmiş olmasına rağmen indirim ve istisnalar nedeniyle vergi tarh edilmemesi durumları da sözkonusu olabilir. Bu şekilde pişmanlıkla verilen beyannamelerde vergi ziyasını gerektiren bir durum olmadığı için pişmanlık talepleri red edilerek mükellefler hakkında re'sen takdir işlemleri yapılmaktadır. Normal vadesinde verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi, matrahsız beyanda bulunulması veya matrah beyan edilmiş olmasına rağmen indirim ve istisnalar nedeniyle vergi tarh edilmemesi durumlarında böyle bir uygulamaya başvurulmamaktadır. Bu durum ile iyi niyetli mükelleflerin bazı durumlarda pişmanlık ve ıslah müessesesine başvuramamalarına neden olmaktadır. Yapılacak düzenleme ile bu durumda olan mükelleflerin de pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmaları sağlanmalıdır.

Yukarıdaki önerilerimizin dikkate alınması durumunda pişmanlık ve ıslah uygulamasının daha etkin olabileceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

KIZILOT, Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 1. Baskı Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999.

AKSOY, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998.

ÖZYER, M. Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları 1. Baskı, İstanbul, 2001.

EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Adalet Mat., Ankara 1995.

Danıştay Kararları

Maliye Bakanlığı Özelgeleri

NOTLAR

1. VUK. 371. madde 1. fıkra: Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yazılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşâğıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.
2. VUK. 359. maddede yer alan hüküm: 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.
3. KIZILOT, Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 1. Baskı Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 165.
4. AKSOY, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 84.
5. ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998. s. 883.
6. Genel usulsüzlüklerin sayıldığı VUK'nun 352. maddesinin I-1. Bendi "Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması" şeklindedir.
7. Maliye Bakanlığı, 10.11.1987 tarih ve 3-244666-371-72575 sayılı ve 25.09.1987 sayılı Özelgesi, Danıştay 7. D. 04.06.1987 tarih ve Esas No: 1987/174, Karar No: 1987/1518.
8. Maliye Bakanlığı, 03.03.1982 tarih ve 2476453-161-2 sayılı Özelgesi, Danıştay 11. D. 09.04.1997 tarihli Esas No: 1996/2832, Karar No: 1997/1244.
9. Danıştay V.D.D.G.K. 1992 tarih ve Esas No: 1991/420 Karar No: 1992/322.
10. KIZILOT, Şükrü. a.g.e., s. 175.
11. VUK. 371. maddenin 1. Bendi: "Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)"
12. ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e., s. 877.
13. ÖZYER, M. Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 2001, s. 665.
14. AKSOY, Şerafettin, a.g.e., s. 86.
15. ÖZYER, M. Ali, a.g.e., s. 666.
16. ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e., s. 878.
17. EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2.İ Baskı, Adalet Mat., Ankara, 1995, s. 683.
18. ÖZYER, M. Ali, a.g.e., s. 669.
19. EROĞLU, Nurettin, a.g.e., s. 686.

20. Danıştay 3. D. 28.12.1988 tarih ve Esas No: 1987/2319 Karar No: 1998/3136.
21. KIZILOĞ, Şükrü, a.g.e., s. 195.
22. KIZILOĞ, Şükrü, a.g.e., s. 203.
23. Maliye Bakanlığı, 13.03.1986 tarih ve 60102028-371/156 sayılı özelgesi.
24. Danıştay 11. D. 13.12.1995 tarih ve Esas No: 1995/1155 Karar No: 1995/3903,
Danıştay 4. D. 02.10.1995 tarih ve Esas No: 1995/2170 Karar No: 1995/3774.
25. ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e., s. 882.
26. ÖZBALCI, Yılmaz, a.g.e., s. 879.
27. Maliye Bakanlığı 06.03.1984 tarih ve 1-24466-371-333 sayılı Özelgesi.
28. 80 ve 211 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri.