

MATRAHSIZ OLARAK VERİLEN BEYANNAMELERDE PİŞMANLIK VE ISLAH HÜKÜMLERİNİN GEÇERLİLİĞİ

Necia Üstündağ*

I- GİRİŞ

Odeme dışında, vergi cezasını ortadan kaldıran haller VUK'da düzenlenmiştir.

Vergi cezasını kaldıran haller aşağıdaki gibidir.

- Yanılma (VUK 369)
- Pişmanlık ve Islah (VUK 371)
- Ölüm (VUK 372)
- Mücbir sebepler (VUK 373)
- Zamanaşımı (VUK 374)
- Düzeltme (VUK 375)
- İndirim (VUK 376)
- Uzlaşma (VUK Ek Mad 1)

Kanun koyucu, Yanılma, Pişmanlık ve Islah, ölüm gibi mücbir sebepler meydana geldiği takdirde, VUK'un 369, 371, 372, 373 üncü maddelerinde belirtilen şartlar dahilinde vergi cezası kesilmeyeceğini belirtmiştir.

Vergi ziyayı ise, VUK 341. maddesinde tarif edilmiş olup; mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Vergi cezası, vergi ziyasına bağlı olup; VUK'nun 369, 371, 372, 373 maddeleri ile düzenlenen ve vergi cezasını kaldıran müesseselerin bir olaya uygulanabilmesi için o olayda vergi ziyaının olması gerekir.

Bu çalışmamızda, vergi cezasını ortadan kaldıran hallerden pişmanlık ve ıslah müessesesinin işleyişi ve vergi ziyayı ile olan bağlantısı açıklanmaya çalışılacaktır.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

2) "PİŞMANLIK VE ISLAH"IN AMACI VE GEREKÇESİ

Mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevleri 213 sayılı VUK'da belirtilmiştir.

Bu ödevlerden birisi de yasal defterleri tutmak ve bu defterlere göre hesaplanarak bağlı olunan vergi da-iresine verilmesi gereken be-yannameleri zamanında vermektir.

Ancak, mükellefler veya so-rumlular bazı hallerde beyanname verme yükümlülüklerini

- Kasdi veya
- Unutma, ihmal vs.

nedenlerle yerine getiremeyebilmekte ayrıca beyanname vermemi fiiliyle birlikte vergi ziyaına da neden ola-bilmektedir.

Türk Vergi Sistemimiz vergi ka-çırmak kastı ile vergi ziyaına sebep olan vergi suçlarını, bilmeden ve kasıt olmaksızın vergi ziyaına sebep olan vergi suçlarından ayırmayı he-deflemiştir. Böylece dürüst mü-kelleflerle suiniet sahibi kaçakçıların aynı hizada tutulamıyacağını kabul etmiştir.

"Pişmanlık ve Islah" Mü-essesesinin düzenlendiği VUK 371. maddesinin gerekçesi aşağıdaki gi-bidir.

"Vergi sistemimizde mü-samahaya geniş ölçüde yer ve-rilmiştir. VUK'da cezayı hatta bazı hallerde vergiyi dahi kaldıran mücbir sebeplerle müteallik hükümler mev-cuttur. Yanılma ve pişmanlık mü-esseselerini tesis eden hükümler de bu meyandadır.

Filhakika işledikleri fiilin ma-

hiyetini müdrük olmaksızın ve kötü ni-yetle hareket etmeyerek vergi zi-yayına sebebiyet vermiş mükellefler bulunabilir.

Yanlış bir kanaat veya telkinin mahsülü olan bu kabil hareketleri kasden ika edilen ve kaçakçılık vasfını taşıyan vergi suçlarından ayırmak ve dolayısıyla kanunun bahsettiği mü-samaha maddelerinden fay-dalandırmak lazımdır....

3) "PİŞMANLIK VE ISLAH"IN MADDE METNİ

213 sayılı VUK'nun 371. mad.de beyana dayanan vergilerde ka-çakçılık (338, 346 ve 347 mad-delerde yazılı şekilde yapılanlar dahil) ağır kusur ve kusur ma-hiyetindeki kanuna aykırı ha-reketlerini ilgili makamlara ken-diliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere 5 bent halinde yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasının ke-silmeyeceği belirtilmiştir.

Maddenin lafzında geçen ka-çakçılık, ağır kusur ve kusur ma-hiyetindeki davranışlar ise VUK 344, mük. 347, 348. maddelerinde sa-yılmıştır.

Buna göre "pişmanlık ve ıslah" müessesesinin varlığı için gerekli un-surlar şunlardır.

- Beyana dayanan bir vergi ol-malı
- Vergi ziyayı olayda mevcut olmalı (kaçakçılık, ağır kusur ve kusur ma-hiyetinde bir davranış olmalı)
- Kanuna aykırılık olmalı
- Kendiliğinden ve dilekçe ile ilgili makama haber verilmelidir.

- VUK 371. maddesinde, 5 bent halinde sayılan şartların hepsi birden yerine getirilmelidir.

4) ÖRNEK OLAY

Serbest meslek erbabı Bayan B, Şubat-1996 döneminde serbest meslek faaliyetiyle ilgili olarak gelir elde etmemiş olup, Şubat-1996 dönemi KDV beyannamesini Vergi Dairesine vermeyi de unutmuştur.

Bayan B, Şubat 1996 dönemi KDV beyannamesini matrahsız olarak, kendiliğinden ve VUK'nun 371. maddesinden faydalanmak istemiyle 25.7.1996 tarihinde Vergi Dairesine vermiştir.

a) Vergi Dairesince Yapılacak İşlem

Yükümlü tarafından verilen ve pişmanlık talebini içeren dilekçesi ve ekindeki beyanname ile;

- Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetine giren bir fiil haber verilmemektedir.

Zira, matrahı olmayan (sıfır matrah) beyanname kazanç elde edilmediğine ilişkin bir beyandır. Ve kazanç elde edilmemişse matrah, dolayısıyla tahakkuk ettirilecek bir vergi olmadığından vergi ziyayı da yoktur.

Pişmanlık ve Islah Müessesesi beyannameyi süresinde verilmiş saymamakta, sadece kaçakçılık, a-kusur ve kusur cezasını kaldırmaktadır.

- Beyannamenin süresinde verilmemesi VUK 30/l. madde gereğince re'sen takdir sebebidir.

Yükümlünün Şubat 1996 dönemi KDV beyannamesinin süresinde verilmemesi nedeniyle VUK'nun 30 ve

352/l-1. maddeleri gereğince birinci derece usulsüzlük cezasının 2 kat kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca dönem matrahı re'sen takdir edilmek üzere Takdir Komisyonuna sevk işlemi yapılacaktır.

Yukarıda anlatımını yaptığımız hususlar, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin "Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannameler" başlığı altında aynen yer almıştır.

Ayrıca 238 seri nolu VUK Gn. Teb.deki açıklamalar da aynı doğrultudadır.

b) Olaya Örnek Danıştay Kararları

Danıştay 11. Dairesince verilen 12.12.1995 gün ve E.No: 1995/3087 K.No: 1995/3707 sayılı Kararı Danıştay 4. Dairesince verilen 2.10.1995 gün ve E.No: 1995/2170 K.No: 1995/3774 sayılı Kararı, "Pişmanlık ve Islah hükümlerinden sadece beyannamelerinde matrah gösteren yükümlülerin faydalanabileceğine dair bir hüküm olmadığı" şeklindedir.

Bu konuda yine aynı doğrultuda çok sayıda Danıştay Kararını örnek göstermek mümkündür.

5) KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZE GÖRE

213 sayılı VUK'nun 371. maddesinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketin, mutlaka "matrahı olması gereken bir beyanname vermeme fiili" anlamına geleceğinin açıkça yazılmadığını görüyoruz.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ise, "pişmanlık dilekçesi ile birlikte veya 15 günlük süre* içinde verilen beyannamede matrah

beyan edilmemişse (zarar beyanı ve matrah olmakla beraber mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi olmaması hali dahil) veya pişmanlık isteminin kabul edilmesine engel olacak bir durum varsa, beyanname pişmanlıkla kabul edilmez ve nedeni mükellefe de yazılı olarak bildirilir. İki kat Usulsüzlük Cezası kesilir ve matrah takdiri için gerekli işlemler yapılır" denilmiştir.

Yukarıda belirtilen işlemlerle aynı doğrultuda VUK 238. sıra nolu genel tebliğ yayımlanmıştır.

İşlem Yönergesi ve 238 Sıra nolu VUK Genel tebliğinde yapılan açıklamalar, VUK 371. mad. lafzının mükelleflerce yeterince anlaşılmasını sağlayamamaktadır.

Nitekim, olayın idari yargıya intikali halinde de VUK 371. madde lafzının tam anlaşılabilmesi hatta bu müessesenin beyannameyi süresinde verilmiş sayma amacına yönelik olduğu gibi; yanlış anlamalara neden olması, mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar çıktığı görülmektedir.

Şayet işlem yönergesine göre yapılan uygulama, 213 sayılı VUK'na,

- Bu madde hükümlerinden matrah beyan etmeyen mükelleflerin (zarar beyanı ve matrah olmakla beraber mahsuplar nedeniyle ödenecek vergi olmaması hali dahil) yararlanamayacağına dair bir hüküm konularak desteklenirse, uygulamada karşılaşılabilecek güçlükler hafifletilecektir.

Aksi halde mükellefler ile Vergi İdaresi arasındaki uyuşmazlık sürececek herkes algıladığı biçimde düşünmeye ve davranmaya devam edecektir.

Bu ise Vergi İdaresinin gereksiz zaman ve para sarfetmesine dolayısıyla da verginin iktisadilik ilkesinin zarar görmesine yol açmaya devam edecektir.

6) SONUÇ

"Pişmanlık ve Islah" müessesesi vergi kaçırma kastı ile vergi ziyaına neden olan vergi suçlarını, bilmeden ve kasıt olmaksızın vergi ziyaına sebep olan vergi suçlarından ayırma hedefine yöneliktir.

- Mükellefler ve sorumluların, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki hareketleri VUK 371. maddede yazılı şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasına tabi tutulmaz.

- Süresinde verilmeyen beyanname süresinden sonra ve pişmanlık talebiyle de verilse VUK 352/1-1. maddesi gereğince 1. Derece Usulsüzlük Cezası, ceza muhatabına kesilir. Zira Pişmanlık ve Islah Müessesesi beyannameyi süresinde verilmiş saymamaktadır.

213 sayılı VUK'nun 371. maddesi, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 238 sıra nolu VUK Gn. Tebliği ve Danıştayın müştekar hale gelmiş bu konu ile ilgili kararları ışığında yeniden gözden geçirilerek uygulamada meydana gelen aksaklık veya uyuşmazlığın giderilmesi yerinde olacaktır.

(*) Buradaki 15 günlük süre VUK 371/3. maddedeki süredir.