

DÜZELTME BEYANNAMELERİNDE PİŞMANLIK TALEBİ OLMADIĞI HALDE PİŞMANLIK HÜKÜMLERİ UYGULANABİLİR Mİ?

Ali AKÇELİK^(*)

I - GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "Pişmanlık ve İslah" düzenlemesi özetle; mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı işlemlerini idarenin bilgisine girmeden önce kendiliğinden bildirmeleri ve aykırılığı düzeltmeleri durumunda vergi ziyai cezasının kesilmemesini öngören yasal bir düzenlemedir. Kısaca pişmanlık diyebileceğimiz bu düzenlemenin uygulanabilmesi için gerekli koşullara ve düzenlemenin detaylarına III. bölümde ayrıntısıyla yer verilecektir. Ancak asıl amacımız pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için pişmanlık talebinin açık olarak mükellefler tarafından verilen dilekçelerde yapılmasının gerekip gerekmediğinin tartışılmasıdır.

II- KONUNUN TARTIŞILMASININ NEDENİ VE GEREKLİLİĞİ

Pişmanlık ve ıslah ile ilgili düzenlemeler, şartlarının açık olmaması ve bu şartlara farklı yaklaşımlar getirilmesi nedeniyle vergi idaresinin uygulama birimleri tarafından zaman zaman birbirinden ayrı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Kuşkusuz bunun temel nedeni konu ile ilgili düzenlemelerde geçen bazı kavramların çok net olarak tariflerinin yapılmamış olmasıdır. Bu duruma örnek olarak Kanunda geçen, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlandığı günden evvel haber verilmesi şartında geçen vergi incelemesinin ne zaman başladığının hala farklı uygulamalara neden olması gösterilebilir.

^(*) Vergi Denetmeni

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 22.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-371-12170 3752 sayılı muktezası. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3752.htm>

İzleyen bölümde daha ayrıntılı olarak belirtileceği üzere bu çalışmamızın amacı, pişmanlık uygulamalarında kimi zaman konu hakkındaki diğer yasal hükümlerle olan bağlantılarının göz ardı edilerek işlem tesis edilmesidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı verdiği bir muktezasında¹;

"Dairenizin vergi kimlik numaralı mükellefiLtd. Şti. ilgi (a) yazımız ekinde dairenize gönderilen dilekçesinde 10.04.2006 tarihli dilekçesi ekinde verdiği 2005/12 – 2006/2 dönemi KDV'ne ilişkin düzeltme beyannamelerinde sehven pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istediklerini belirtmemeleri üzerine adlarına düzenlenen ceza ihbarnamelerinin kaldırılmasını ve pişmanlık hükümlerinin uygulanmasını talep etmektedir.

Konuyla ilgili olarak alınan cevabi ilgi (b) yazınızdan mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmama sebebinin 10.04.2006 tarihli dilekçesinde ve beyannamesinde pişmanlık talebinde bulunduğu dair bir ibare bulunmaması olduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360'ncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, maddede belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez." hükmü yer almakta olup, benzer bir konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 23.12.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/401-344-421-80587 sayılı yazıda;

"Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere pişmanlık, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin ittilarına girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesidir.

Buna göre, beyannamesini bir dilekçe ekinde veren mükelleflerin (dilekçede pişmanlık talebinden söz edilmese bile) kanunda belirtilen diğer şartları da yerine getirmeleri halinde bu mükellefler adına pişmanlık hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Pişmanlık talebinin kabul edilmesi de, pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergi ile pişmanlık zammının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesine bağlı bulunmaktadır." denilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, söz konusu düzeltme beyannamesine ilişkin dilekçede pişmanlık talebinden söz edilmese dahi, mükellefin kanunda belirtilen diğer şartları taşıması halinde pişmanlık hükümlerinden faydalandırılması gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

Her ne kadar verilen muktezada bu durumdaki mükellefin pişmanlık hükümlerinden faydalandırılması gerektiği belirtilmekte ise de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğine, farklı sonuçların oluşabileceği ve bu durumun yukarıda belirtilen yaklaşımı anlamsız kılabileceği düşünülmektedir.

III- "PİŞMANLIK VE ISLAH" VE İLGİLİ DİĞER HÜKÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde "pişmanlık ve ıslah" müessesesi düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir.

Madde 371 - (2365 sayılı Kanunun 90 ıncı maddesiyle değişen fıkra) Beyana dayanan vergilerde (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük ; 01.01.1999) vergi ziyayı cezasını gerektiren (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil)(*) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare.Yürürlük ; 01.01.1999) vergi ziyayı cezası kesilmez.(**)

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda

bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. (2455 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen bent) Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare.Yürürlük ; 01.01.1999) (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce)(***) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

5. (3239 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle değişen bent) Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

(2365 sayılı Kanunun 90'ıncı maddesiyle değişen fıkra) Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde (4369 sayılı Kanunun 81/A-21 inci maddesiyle değiştirilen ibare.Yürürlük ; 01.01.1999) kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 360 ıncı madde hükmü(****) uygulanmaz.

(2365 sayılı Kanunun 90'ıncı maddesiyle eklenen fıkra) Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz.

Pişmanlık müessesesi aslında vergi kanunlarına aykırı durumunun (vergi ziyayı cezasını gerektirmesi gerekir) yetkili makamlara mükellefler tarafından kendiliğinden haber verilmesi ve diğer şartların da yerine getirilmesi durumunda vergi ziyayı cezasının kesilmemesini öngören bir düzenlemedir. Madde başlığından da anlaşılacağı üzere keyfiyeti haber verme (pişmanlık iradesi) ve ıslah (düzeltme) birlikte gerçekleştirilmesi gereken hususlardır.

Yüzeysel bir bakış ile mükelleflerin müracaatlarında bu yönde beyanları olup olmadığına bakılmaksızın 371'inci maddeye göre işlem tesis edilmesi doğru gibi görünebilir. Ancak gerek Vergi Usul Kanununda yer alan diğer düzenlemeler gerekse sonuçlarının mükellef

lehine veya aleyhine olabileceği diğer bir deyişle mutlaka mükellef lehine sonuç doğurmadığı düşünöldüğünde mükellefler hakkında pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için bu yönde açık taleplerinin bulunması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen muktezada, benzer bir konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 23.12.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/401-344-421-80587 sayılı yazıdan hareket edilerek konunun cevaplandırılması yoluna gidilmiştir. Ancak mevcut durumu düzenleyen hükümler zaman içinde değişiklikler göstermiş olup, 1993 yılında geçerli olan hükümlerle günümüzde (ve muktezanın verildiği tarihte) yürürlükte olan cari hükümler farklıdır.

Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası 4008 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle aşağıdaki gibi değiştirilmiştir (06.07.1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır).

"Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz."

Yine günümüzde yürürlükte bulunan aynı Kanunun 344'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir.

"Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

Yukarıda belirtilen iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, süresinden sonra pişmanlık talebi olmaksızın kendiliğinden verilen beyannamelerin bu esaslar doğrultusunda işleme tabi tutulması gerektiği Kanunun açık lafzi hükmüdür. Diğer bir deyişle pişmanlık talebi olmaksızın verilen beyannamelerde, belirtilen matrahlar üzerinden verginin tarh edilmesi (bu vergi resen

tarh edilir) ve ziya uğratılan verginin yüzde elli (yarısı) oranında vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Burada tartışılması gereken husus mükellefin düzeltme beyannamelerini bir dilekçe ekinde vermesi durumunda pişmanlık hükümlerinden yararlanma iradesinin her zaman var olduğunun kabulünün gerekip gerekmediğidir. Diğer bir deyişle "düzeltme beyannamelerim ektedir. Gereğini arz ederim." diyen bir mükellef pişmanlıkla ilgili keyfiyetini de beyan etmiş sayılmalı mıdır? İki nedenle bu sorunun cevabı hayır olmalıdır.

Birincisi bu yönde açıkça bir irade beyanının olmaması durumu, Kanun tarafından vergi ziyaı cezasıyla açık bir şekilde cezalandırılmaktadır. Aksi düşünce yüzde elli vergi ziyaı cezası uygulamasını anlamsızlaştırmaktadır. Pişmanlık düzenlemesinde yer alan keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi (Danıştay kararlarında tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi yeterli görölmektedir.) şartının ihlalinde de yüzde elli vergi ziyaı cezasının uygulanacağı tabidir. Ancak 344'üncü maddenin 4'üncü fıkrasında "15 gün geçtiği halde ödenmemesi" gibi bir şart olmayıp, hükmün pişmanlık talebinin aleni olarak yapılmadığı tüm durumları kapsadığı açıktır.

Mükellef lehine bir yaklaşımla; muktezada da belirtildiği gibi, pişmanlık talebinin sehven unutulduğu ve mükelleflerin bu uygulamadan diğer şartları ihlal etmemesi durumunda yararlandırılması gerektiği söylenebilir. Bu da yukarıdaki soruya hayır cevabını vermemizin ikinci nedenini oluşturmaktadır. Çünkü süresinden sonra verilen beyannamelerin pişmanlıkla kabulü her zaman mükellef lehine sonuç doğurmamaktadır.

Mükelleflerin pişmanlıkla beyanda bulunmaları halinde hesaplanacak vergileri ay kesirleri de tam ay sayılmak suretiyle hesaplanacak bir zamlarla birlikte 15 gün içinde ödemeleri gerekmektedir. Bu 15 günlük süre mutlak olup, uzatılamamakta ve bu süre içinde ödenmemesi durumunda pişmanlıktan yararlanılamamaktadır.

Pişmanlık talebi olmaksızın süresinden sonra verilen beyannamelerde ise sadece tam aylar için gecikme faizi alınmakta, vergi ziyaı cezası yüzde elli olarak

2 Değişmeden önceki şekli; "Vergi beyannamelerini ek süre geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden gerekli tarhiyat yapılır ve mükellefin beyanından fazla bir matrah hesaplandığı takdirde, bu matrah farkı için re'sen vergi tarh olunur."

hesaplanmaktadır. Ancak bu ceza da uzlaşma veya cezada indirim konusuna edilebilmektedir. Bilindiği üzere uzlaşmada bu cezanın tamamen ortadan kaldırılması mümkündür. Bu durumda pişmanlıkta bir aylık gecikme zammı kadar fazla ödeme yapılması söz konusu olacaktır. Belirtilen idari çözüm yollarının belli bir zaman süreci gerektirdiği dikkate alındığında mükellefler yönünden bir vade avantajının oluşacağının da kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin pişmanlıkla verildiğinin kabul edilmesinin her zaman mükellef lehine sonuç doğurmadığı anlaşılmaktadır.

Örneğin bir mükellefin süresinde vermediği bir beyanname (veya düzeltme beyannamesi) ile ilgili olarak henüz gecikme faizinin hesaplanması için gerekli bir aylık süre dolmadan süresinden sonra beyanname verdiğini varsayalım. Bu durumda pişmanlıkla verildiğinin kabulü halinde bir aylık pişmanlık zammı (Kanun gecikme zammı oranında bir zamla şeklinde ifade etmektedir.) ile birlikte tahsil edilecektir. Günümüzde gecikme zammı oranı aylık %2,5 gibi düşük bir oranda uygulanmaktadır. Ancak aylık %15 olarak uygulandığı da (01.02.1996-08.07.1998 tarihleri arasında) bilinmektedir. Yani 100 liralık vergi yanında 15 lira pişmanlık zammı ödenecektir. Üstelik bu tutar 15 gün içinde ödenecektir.

Bu beyannamenin pişmanlık talebi olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname olarak kabulü halinde normal vade tarihinden itibaren tam ay geçmediğinden gecikme faizi hesaplanmayacak, örneğimize göre 50 lira vergi ziyai cezası hesaplanacaktır. Mükellefin uzlaşmaya başvurması halinde uzlaşmada bu ceza tutarının tamamı kaldırılabilir veya sembolik bir miktar kalacaktır. Üstelik bu işlemler belli bir zaman sürecine yayılacağından nihai işlem olan ödeme 15 günden çok daha sonraki bir tarihte gerçekleşecektir.

IV- KONUSU İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI

213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesinin 2005 ve 2006 yıllarında verdiği iki karar içeriklerinin aydınlatıcı olması nedeniyle hüküm kısımları aynen aşağıya alınmıştır.

- 15.02.2005 tarih ve E.2004/912, K.2005/223 sayılı karar;

"Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince verdiği görüşüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin 4008 sayılı Yasa ile değişik dördüncü fıkrasında; "Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz." hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanunun 112'inci maddesinde ise, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, gecikme faizinin de aynı süre içinde ödeneceği, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin nazara alınmayacağı öngörülmüştür.

Olayda, geçici vergi beyannamesini kanuni süresinde veren süre geçtikten sonra bu beyannameye ek olarak düzeltme beyannamesi ile ek matrah beyan eden davacı adına düzeltme beyannamesinde gösterdiği matrah üzerinden 213 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca re'sen tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, geçici verginin yasal beyanname verme süresinden sonra tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren anılan Kanunun 112 inci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizinde yasaya aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davalı idarenin temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 17.11.2003 günlü ve E:2002/1168, K:2003/2300 sayılı kararının bozulmasına esasta oybirliğiyle, gerekçede oyçokluğuyla 15.2.2005 gününde karar verildi.

AZLIK OYU

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin 9 numaralı bendinin ikinci paragrafının "Vergi Beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlar bu beyannamede gösterdikten matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır....." hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere süresinde hiç beyanname vermiyenlerin sonradan beyanda bulunmaları halinde bu hüküm uygulanabilecektir.

Aynı kanunun "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371 inci maddesinin 4 numaralı bendin "eksik veya hatalı yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltilmesi;" yolundaki hükümden daha önce verilen beyannamedeki eksik veya yanlışlığın ıslah edilmesi (düzeltilmesi) istenmesi halinde pişmanlık ve ıslah hükmüne göre işlem yapılacağı anlaşılmaktadır.

Bu durumda anılan maddenin 5 numaralı bendi hükmüne göre ödemenin geciktiği her ay ve kısmı için 6103 sayılı kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde aynı maddenin birinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

Olayda geçici beyannamesini süresinde veren mükellefin bu beyannamedeki yanlışlığı düzeltmek için verdiği düzeltme (ıslah) beyannamesi üzerine anılan hükme göre işlem yapılması gerektiği açıktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle temyiz konusu vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşüncesiyle karara katılmıyorum.

- 02.02.2006 tarih ve E.2005/771, K.2006/87 sayılı karar;

"Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince ge- reği görüldü:

Süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler için hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112 inci maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, gecikme faizinin de aynı süre içinde ödeneceği, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin nazara alınmayacağı öngörülmüştür.

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinin 4008 sayılı Yasa ile değişik dördüncü fıkrasında; "Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez.

Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Maddede değişiklik yapan 4008 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin gerekçesinde, vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi veya pişmanlık talebiyle verilip pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi halinde dönem matrahlarının takdir komisyonlarınca takdir edildiği ve takdir olunan matrahlar üzerinden de cezalı tarhiyatların yapıldığı, ancak, yapılan bu tarhiyatlar nedeniyle idare ile mükellefler arasında ihtilaflar doğduğu, yargı organlarınca da matrahın tadili veya tarhiyatların tamamen terkini yolunda kararlar verildiği, yargı organlarına intikal eden bu olayların sonuçlanmasının da uzun bir zaman aldığı, bu hususlar göz önüne alınarak ve vergilemenin kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlamak amacıyla maddenin dördüncü fıkrasının değiştirildiği ve yapılan değişiklikle kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen veya pişmanlık talebiyle verilip, pişmanlık şartları ihlal edilen vergi beyannamesinde beyan edilen matrahlar üzerinden re'sen tarhiyat yapıp, olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemesinin öngörüldüğü ifade edilmiştir.

30 uncu maddenin 4 üncü fıkrası hükmü ile hükmün yukarıda belirtilen gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde süresinden sonra verilen beyannamelerdeki matrahların re'sen tarh edilmiş sayılacağı, bu durumun re'sen tarhiyatı düzenleyen 30 uncu madde içinde ayrı ve özel bir yol olarak hükme bağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde veren, süre geçtikten sonra bu beyannameye ek olarak verilen beyanname ile ek matrah beyan eden davacı adına bu beyannamede gösterdiği matrah üzerinden yapılan tahakkuk 213 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca re'sen vergi tarhi kapsamında olduğundan, verginin yasal beyanname verme süresinden sonra tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren anılan Kanunun 112 nci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizinde yasaya aykırılık bulunmadığından aksi yöndeki Mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davalı idarenin temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 8. Vergi

Mahkemesinin 17.1.2005 günlü ve E:2004/1761, K:2005/65 sayılı kararının bozulmasına 2.2.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Her iki karar da aynı Daire (4. Daire) tarafından verilmiş olmasına rağmen, yeni tarihli kararda azlık oyunun olmaması ve oybirliğiyle karar verilmiş olması, konu hakkında yargının son yaklaşımının pişmanlık talebi olmaksızın süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine pişmanlık hükümlerinin uygulanmasının yerinde olmayacağı yönündedir. Zira aksi halde gecikme faizi değil, pişmanlık zammının hesaplanmasının gerektiğini söylemek gerekmektedir.

V- SONUÇ

Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler (düzeltme beyannameleri dahil) vergi idaresi tarafından

kabul edilirken mükellef lehine olduğundan hareketle, pişmanlık talebinin olup olmadığına bakılmaksızın bu şekilde kabul edilmesi kanaatimizce mümkün bulunmamaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar beyannamelerin her şekilde pişmanlık talepli kabulünün mutlaka mükellef lehine sonuç doğurmadığını göstermektedir. Bu nedenle değerlendirmeyi mükelleflerin kendilerinin yapması ve pişmanlık taleplerinin olup olmadığını açıkça belirtmeleri yerinde olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. www.danistay.gov.tr
2. www.gib.gov.tr
3. www.ivdb.gov.tr.