

PİŞMANLIK ve ISLAH HÜKÜMLERİNE GÖRE VERİLEN BEYANNAMELER, ÖZELLİKLİ DURUMLAR ve YAPILACAK İŞLEMLER

Kadir ŞAHİN (*)

1 - GİRİŞ

Türk Vergi Sistemimiz genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefler tarafından verilen beyannameler, vergi kanunlarında belirtilen tarha yetkili vergi dairesi tarafından alınır ve beyan edilen matrahlar kanunlarda belirtilen nispetlerin uygulanması suretiyle vergi dairesi vergiyi tarh eder. Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyana dayanan tarhta, tahakkuk fişinin düzenlenmesi, verginin tahakkuku için yeterli olmaktadır.

Vergi kanunlarımıza göre, beyannamelerin kanuni süresinde verilmesi esastır. Ancak beyannameler; kanuni süresinden önce, kanuni süresinden sonra, kanuni süresinde verilen beyannamelere ek olarak matrah ve/veya vergiyi artırıcı/azaltıcı nitelikte ya da kanuni süresi içinde verilen beyannameye ek olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilebilmektedir. Yazımızda pişmanlık ve ıslah hükümlerine ana hatlarıyla değinildikten sonra, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen

beyannameler üzerine yapılacak işlemler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde belirtilen hükümler doğrultusunda kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

2- PİŞMANLIK ve ISLAH HÜKÜMLERİ

Pişmanlık ve ıslah hükümleri, VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Mezkûr Kanunun madde metni aşağıdaki gibidir;

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

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

(*) Vergi Denetmeni

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 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. 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 zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi,

Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz."

3- PİŞMANLIK ve ISLAH HÜKÜMLERİNİN UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanabilecek Vergi Türleri

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için vergi ziyasına neden olunan fiilin beyana dayanan bir vergiyle ilgili olması gerekmektedir. Bu noktadan hareketle, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden;

- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Gelir Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,

- Veraset ve İntikal Vergisi¹
- Beyana Dayalı Belediye Vergileri
gibi vergilerin 371'inci madde hükmünden faydalanabilmeleri mümkündür.

İdarece tarh edilmesi gereken vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler için pişmanlık hükümleri uygulanmaz. Bu nedenle genellikle damga vergisi ve harçlarda, motorlu taşıtlar vergisinde pişmanlık talebinde bulunmak mümkün değildir.² Ancak Danıştay Yedinci Dairesinin 07.12.2006 tarih ve K: 2006/3893 ve E: 2004/3489 sayılı kararında özetle, "488 sayılı kanunun 22'nci maddesinin (a) bendinde alınması öngörülen damga vergisinin, ödemenin önce bildirimi gerektirmesi nedeniyle beyana dayalı vergi olarak kabulü gerektiği, öte yandan, olayda 213 sayılı kanun'un 371'inci maddesi hükmünden yararlanmak için gerekli şartların oluşmadığı ileri sürülmediğine göre, davacının pişmanlık hükmünden yararlandırılması gerektiği" hakkında kararı bulunmaktadır. Bu kararda, ödenmesi gereken verginin damga vergisi olmasına rağmen öncelikle bildirimde bulunmanın gerektiği ve idare tarafından pişmanlık şartların oluşmadığı yolunda bir iddia ileri sürülmediğinden, davacı şirketin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması gerektiği yönündedir.

İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün 07.03.2005 tarih ve 1840 sayılı muktezasında, Damga Vergisi Kanunu 43 nolu Genel Tebliği'nin 3/b bendinde belirtilen 15 günlük süreyi ihlal ederek pişmanlık dilekçesi ile Damga Vergisi beyannamesi veren mükelleflere pişmanlık zammı tarh ve tahakkuk ettirildiği ayrıca V.U.K.'nun 352'nci maddesinin 1'nci fıkrası

¹ Can Ender GÖKÇE, "Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi Ve İşleyişi", Ernst&Young

² Mehmet Ali ÖZYER: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, (Ankara 2003), s.782.

gereğince birinci derece usulsüzlük cezası kesildiği, uygulamanın yerinde olup olmadığıyla ilgili görüşleri sorulmuştur. Defterdarlığın konuyla ilgili özelgesinde özetle, "Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin Diğer Tarh İşlemleri başlıklı bölümü 87/3'ncü bendinde; "Pişmanlık ve İslah Hükümlerine Göre Verilen Beyannamelere;

a) Pişmanlık istemi kabul edilen beyannamelere birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

b) Pişmanlık istemi kabul edilmeyen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilerek bu maddenin birinci bendinde yazılı cezalar kesilir.

c) Pişmanlık talebi ile verilen beyanname ek beyanname niteliğinde ise usulsüzlük cezası kesilmez.

d) Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde, birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir." açıklamaları yer almıştır.

Bu açıklamalara göre, pişmanlık şartlarına uyan mükelleflere mükellefiyet grubuna göre birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilmesi yanı sıra verginin normal vadesinden pişmanlık dilekçesine istinaden belirlenen vade tarihiyle sınırlı olmak üzere ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'nci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük ödeme süresi içinde hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Beyana dayanan bir vergi olmasına karşın, emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmayacağı kanun metninde açıkça belirtilmiştir. Kanun koyucu, vergi idaresinin, bu verginin olası ihlallerinin, tapu ve belediye tahsil daireleri kayıtlarından saptanabilecek olmasından dolayı böyle bir hükümde bulunmuştur.³

VUK'un 371'inci maddesi hükmüne uygun olarak pişmanlık ve ıslah talebinde bulunulması sadece vergi ziyana bağlı cezaların kesilmesini engellemektedir. Bu nedenle, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen beyannameler için usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir. Örneğin 7 günlük süre içerisinde fatura düzenlemeyen bir mükellefin, sonradan bu faturayı düzenlemek için pişmanlık talepli beyanname verirse bile özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

VUK'un Kaçakçılık Suçları ve Cezalarını düzenleyen 359'uncu maddesinde; "371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 371'inci maddesinde belirtilen şartlara uyulması koşuluyla, kaçakçılık suçlarını işleyenler de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedirler.

3.2- Mükellef Beyana Çağrı Mektubu Gönderilmesi Durumu

Beyana çağrı mektubunun gönderilmiş olmasının (olayın takdire sevk edilmemiş veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) beyannamenin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edilmesine engel olmadığı, vergi daireleri işlem yönergesinin 52'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla beyana çağrı mektubunun tebliğinden sonra idarece belirlenen süre içinde beyannamenin verilmesi halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre kabul edileceği açıktır. Bununla birlikte, beyana çağrı mektubunun tebliği ile verilen sürenin geçmesi durumunda, idare olayı takdir komisyonuna veya incelemeye sevk işlemini

³ C.E. GÖKÇE, a.g.m.

yapmamış ise pişmanlıkla verilen beyannamelerin kabulü gerekir. Zira, yasada takdire sevk işleminin yapılması veya vergi incelemesine başlanması veya ihbar dışında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmayı engelleyen başkaca bir koşul mevcut olmadığından, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde, süre bitimini müteakip derhal takdire sevk yapılması gerektiği vurgulanmıştır.⁴

3.3- Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin Zarar Beyanı, Mahsuplar, Matrahsız Olması Durumları Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ait bilgilerin olmaması ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması halinde mükellefin pişmanlık talebi kabul edilmeyecektir. Konuyla ilgili olarak 238 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklamalar yer almaktadır.⁵

3.4- Pişmanlıkla Verilen Beyannameye İhtirazi Kayıt Şerhi Konulması

İhtirazi kayıt hakkında vergi kanunlarımızda açıklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak uygulamada, beyan esasına dayanan tüm beyannamelerin ihtirazi kayıt beyanı ile verilmesi halinde mükelleflerin dava hakkını sağlamaktadır. Mükellefler, vergi dairesine verdikleri beyannamelerin, beyan edilen matrah veya vergi hakkında dava haklarının saklı tutulması için beyanname yazılı not düşebilmekte ve bu uygulamaya ihtirazi kayıt adı verilmektedir.

Gelir İdaresinin bu konudaki görüşü pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin işleme

konulamayacağı yönündedir. Konuyla ilgili verilen muktezalarda, gerekçe olarak da, pişmanlığın beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettiği belirtilerek, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin bilgisine girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesi olarak gösterilmiştir. Bu yüzden de, pişmanlık müessesesi mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmaması; dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt düşülmesi uygun görülmemiştir.

Yargı organlarının bu konuda farklı kararları bulunmasına rağmen, genellikle verilen kararlar Gelir İdaresinin aksi görüşündedir. Danıştay'ın Gelir İdaresiyle paralel görüşte olduğu 20.11.2002 tarih ve E: 2002/217, K:2002/3686 sayılı kararında, Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesi hükümünden yararlanmak talebiyle pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmayacağı, bu suretle verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılmayacağı belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 06.05.1998 tarih ve E:1997/2273, K:1998/1603 sayılı kararında "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde, *beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen*

⁴ Süleyman ASLİPEK, "Pişmanlık Ve Islah Müessesesi Ve Uygulamada Özellik Arzeden Durumlar", 07.04.2008, Bilgili Denetim YMM A.Ş. internet sitesi

⁵ 02/03/1995 tarih ve 22218 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesinin "..... ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz.." hükmünün incelenmesinden, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere karşı dava açılabilirliği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.⁶ Bu konuda, Gelir İdaresi ile yargı organlarının vermiş olduğu kararlar arasındaki farklılığı giderecek düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır.

3.5- Elektronik Ortamda Verilen Beyannamelerde Pişmanlık Şartları

Mükelleflere, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir. Elektronik ortamda beyanname verildikten sonra pişmanlıkla verilen beyannamenin nasıl gönderileceği hususuna V.U.K. 2006/1 sayılı İç Genelgesi ile açıklık getirilmiştir. Buna göre, 351 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin Resmi Gazetede yayımlandığı 13.10.2005 tarihinden itibaren, zorunluluk kapsamına giren mükelleflerce pişmanlık talepli olarak verilecek beyannameler elektronik ortamda kabul edilebilecek ve verilme tarihleri dikkate alınarak gerekli olması halinde mükelleflere mükerrer 355 inci madde gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.6- Diğer Özellik Arzeden Durumlar

- Beyanname verilmeyen hesap dönemi ile ilgili olarak kanuni sürenin bitimini izleyen ilk gün

içinde olayın takdir komisyonuna sevk işlemini takiben aynı gün pişmanlık talebiyle beyanname verilmesi halinde mükellefin iyiniyet kuralları içinde hareket edip etmediklerinin tespiti gerekir.

- Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunan mükellefin şartları yerine getirmeden ölümü halinde, varisler pişmanlık şartlarını yerine getirmek zorundadırlar. Aksi halde idare ilgili vergi re'sen takdir ve tespit ederek mirasçılardan her şartı arayacaktır.

- Mücbir sebep ve zor durum halinin varlığı pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanmasında da hüküm ifade eder. Bilindiği üzere, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için yükümlülüklerin vadesi geçmiş vergi borçları yönünden 15 gün içinde yerine getirilmesi gerekir. Bu süre içinde mücbir sebep ortaya çıkarsa bu süre duracak ve mücbir sebep halinin ortadan kalkmasıyla birlikte anılan süre kaldığı yerden devam edecektir.

- Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan olayda ilgili olarak daha sonra vergi incelemesi yapılabilir ve re'sen taktire gidilebilir.

4- PİŞMANLIK VE ISLAH HÜKÜMLERİNE GÖRE VERİLEN BEYANNAMELER ÜZERİNE YAPILACAK İŞLEMLER

Pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre alınan beyannamelerin, VUK'un 371'inci maddesinde yazılı koşulları taşıyıp taşımadığı vergi dairesince araştırılır. Eğer, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durum yoksa gerekli tahakkuk ve ceza işlemleri uygulanır. Haber verme tarihinden itibaren (bu tarih hariç) 15 günlük ödeme müddetinin son günü vade tarihi olarak tahakkuk fişinde yer alır. Ayrıca düzenlenecek tahakkuk fişinde ödenecek vergi ve pişmanlık zammı (2006/10302 s. B.K.K. ile %2,5) hesaplanır. İhbarname ile usulsüzlük cezaları kesilir.

⁶ Özgür BİYAN, "İhtirazi Kayıt Şerhi, Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere Konulabilir Mi?", 14

Buna göre pişmanlık talepli verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemleri şu şekilde açıklayabiliriz:

- Pişmanlık istemi kabul edilen beyannamelere birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir. Beyannamenin süresinde verilmemesi re'sen takdir nedeni sayılmakla birlikte, pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için iki kat usulsüzlük cezası kesilmez. Zira pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi, beyan üzerine tahakkuk etmektedir.

- Pişmanlık istemi kabul edilmeyen beyannameler, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler gibi kabul edilerek buna göre işlem yapılır. Bu durumda örneğin, beyannamenin kanuni süresinden sonra ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmasından önce verilmesi halinde, birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmasından sonra verilmesi halinde, daha önce kesilen usulsüzlük cezası varsa, vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezası kıyaslanır, vergi ziyayı cezası fazla ise daha önce kesilen usulsüzlük cezası düzeltme fişi ile terkin edilerek vergi ziyayı cezası için ihbarname düzenlenir. Yine, verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Verilen beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi veya re'sen takdiri gerektiren diğer sebeplerin de mevcut olması halinde birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

- Pişmanlık talebi ile verilen beyanname ek beyanname niteliğinde ise usulsüzlük cezası kesilmez.

- Vergisi kanuni süresinde ödenmiş olmakla birlikte, beyannamenin kanuni süresinden sonra

pişmanlıkla verilmesi halinde, birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

5- SONUÇ

Vergi kanunlarımıza göre, beyannamelerin kanuni süresinde verilmesi esas olmakla birlikte mükelleflerin; kanuni süresinden önce, kanuni süresinden sonra, kanuni süresinde verilen beyannamelere ek olarak matrah ve/veya vergiyi artırıcı/azaltıcı nitelikte ya da kanuni süresi içinde verilen beyannameye ek olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanname verdikleri görülmektedir. Mükelleflerin, emlak vergisi hariç olmak üzere beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde madde metninde yer alan kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmemesini düzenlemektedir. Ayrıca, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi koyulup koyulmayacağıyla ilgili de uygulamada birliğin sağlanacağı düzenlemelerin getirilmesi, bu konuda yargı organları tarafından da farklı görüşlerde bulunulmasından dolayı içtihadın birleştirilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Bu yazımızda pişmanlık ve ıslah hükümleri genel olarak anlatılmış, pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemlere ve özellik arz eden durumlara kısaca değinilmiştir.

KAYNAKÇA:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi
3. Mehmet Akif ÖZMEN, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, 2008
4. Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, (Ankara 2003)