

## PIŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMELERDE ŞARTLARIN İHLAL EDİMESİ HALİNDE KESİLECEK CEZALARDA UZLAŞMA HAKKI

Kenan SANCAR \*

### ÖZ

Türk Vergi Hukukunda 1950 yılından buyana var olan ve mükelleflere tanınan özel haklardan bir olan pişmanlık ve ıslah uygulaması, hem Vergi İdaresine hem de mükelleflere süresinde beyan edilmeyen vergilerin beyanı ve ödemesi konusunda kolaylık sağlayan bir sistemdir. Mükellefler, kanuni süresinde beyan etmedikleri beyannamelerini süresinden sonra vermeleri ve ödenecek verginin çıkması durumunda, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de ödemek durumunda kalmaktadırlar. Mükelleflerin bu yaptırımlardan kurtulmasının yolu ise süresinde vermedikleri beyannamelerini pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak beyan etmeleridir. Pişmanlık ve ıslah hükümleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmemekte, ancak mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin pişmanlık ile verdikleri beyanlarında bu beyan şartlarına riayet etmemeleri halinde yapılacak tarhiyatın nevi ve bu tarhiyata ilişkin kesilecek vergi cezalarının uzlaşma kapsamına girip girmeyeceği makalemizin konusunu teşkil etmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Pişmanlık Ve Islah, Pişmanlık Dilekçesi, Pişmanlıkla Beyan, Pişmanlıkla Beyanda Uzlaşma, Pişmanlık İhlalinde Resen Tarhiyat

### 1. GİRİŞ

#### 1.1. Pişmanlık Ve Islah Müessesesi

Vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin, idari aşamalarda çözümlenmesine olanak sağlayan uygulamalardan birisi de pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

Pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup, yapılan bir işin veya davranışın olumsuz sonuçlarını görerek üzüntü duyulmasıdır.

\* Vergi Müfettiş Yrd.

Hukuki terim olarak pişmanlık ise, kanunun suç saydığı eylemleri işleyenlerin (faillerin) suç ortaklarına haber vererek daha az ceza ile kurtulmaları olanağını ifade eder.

İslah ise, yapılan ve olumsuz sonucu olan bir eylemin sonuçlarını nedamet duyarak düzeltmek ya da en azından yapılan fiilin yarattığı olumsuzluğun farkına vararak, bir daha yapmama konusunda kişide fikir oluşmasıdır. Hukuki terim olarak ıslah ise karşı tarafın iznine veya yargıcın onamına bağlı olmaksızın bir tarafın usule ilişkin olarak yaptığı işlemleri, gerekli giderleri vermek koşulu ile yasada belirtilen süre içerisinde yöntemine uygun olarak tamamen veya kısmen düzeltilmesini sağlayan hukuki çaredir.

Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde düzenlenmiş olan pişmanlık müessesesiyle, yükümlüler kanuna aykırı eylemleri neticesinde işledikleri vergi ziyayı ve kaçakçılık suçunun cezasından kurtulmaktadırlar. Bu bakımdan vergi ceza hukukunun bir parçası olan pişmanlık, hukuki olarak vergi cezasını ortadan kaldıran, ceza muafiyeti getiren bir yapıya sahiptir.

## 1.2. Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma Koşulları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı 371 inci maddesinde Pişmanlıkla ve İslah hükümleri yer almakta olup, bu madde hükmünde; 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 hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi 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. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi 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 onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti

haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin 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 onbeş gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

### **1.3. Pişmanlık ve Islah Hükümlerine Göre Verilen Beyannamelere Ceza Kesilmesi**

Pişmanlık talebi kabul edilen beyannamelere 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için pişmanlık talebi vergi dairesince kabul edilmez. Pişmanlık talebi kabul edilmeyen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilerek 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibariyle en ağır olanı kesilir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak pişmanlık talebi ile verilen ek beyannameye usulsüzlük cezası kesilmez. Vergisi kanuni süresinde ödenmiş olmakla birlikte beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde pişmanlık zammı hesaplanmaz.

### **1.4. Pişmanlık Şartlarının İhlali ve Yapılacak Tarhiyat**

Pişmanlık şartlarını ödeme yönünden ihlal eden mükellefler pişmanlıktan yararlanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının %50 si kıyaslanarak miktar itibariyle en ağır **resen** kesilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun resen vergi tarhiyatı hükümlerinin bulunduğu 30.Madesinin 9/2 bendinde; “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.” hükümleri yer almaktadır.

Kanun maddesinde görüleceği üzere pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp beyanname verilmesi halinde beyan üzerine tarhiyat yapılırken pişmanlık ve ıslah hükümlerine riayet edilmeyip şartların ihlal edilmesi halinde pişmanlıkla verilen beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname halini almakta ve tarhiyat resen yapılması gerekmektedir.

### 1.5. Pişmanlık Şartlarının İhlali Halinde Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1, 6, 7, 8, 9, 12’ inci maddelerinde düzenlenmiştir. Verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olan tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, **resen** veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları girmektedir.

Fakat usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında yer almamaktadır.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere ikmalen **resen** ve idarece yapılan tarhiyatların tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olacağı belirtilmiştir. Mükellefin pişmanlık ve ıslah talepli verdiği; ancak şartları ihlal ettiği beyannameleri kanuni süresinden sonra kendiliğinde verilen beyanname hükmünü aldığı ve kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde tarhiyat beyan üzerine olmayıp **resen** tarh edildiği açıktır. Bu sebeple mükelleflerin pişmanlık şartlarını bozmaları halinde kendilerine kesilecek vergi ziyayı cezasında uzlaşma hükümlerinden faydalanacağı açıktır.

## 2. SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Pişmanlık şartlarını beyan ve ödeme yönünden ihlal eden mükellefler pişmanlıktan yararlanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir ve vergi ziyayı cezasının %50 olarak **resen** kesilir. Pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerde tarhiyat beyan üzerine yapılırken, pişmanlık şartlarının ihlali halinde görüleceği üzere tarhiyat **re’sen** yapılmaktadır. Resen yapılan tarhiyatların ise tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girdiği belirtilmektedir. Yapılan tüm açıklamalarda

görülebceği üzere Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişii ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları' uzlaşma kapsamına girmesi gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

- Bozdoğanolu, Burçin(2016) "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar Yaklaşımlar Çözüm Önerileri" *Vergi Sorunları 335*
- Ejder Yılmaz(2002). *Hukuk Sözlüğü*, genişletilmiş.7. bs., Ankara : Yetkin Yayınları
- Erol, Ahmet(2012). "Pişmanlık ve Islah I", *Yaklaşım* .236 (20) : 23
- T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)