



özdoğrular

serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000
Sertifika Tescil no:
01 100 042822

www.ozdogrular.com / www.ozdogrular.com.tr

Vergilerin beyanı ve pişmanlık hükümlerinden yararlanma

Vergi kanunlarımıza göre, vergilemede beyan usulü ile tarhiyat, re'sen tarhiyat, ikmalen tarhiyat ve düzeltme yoluyla tarhiyat olmak üzere vergilerin çeşitli tarh edilme usulleri söz konusudur. Genel uygulama mükellefin beyanı üzerine vergi dairesince tarh işlemi yapılmasıdır. Modern vergicilik anlayışının bir gereği olan beyan usulü bilindiği gibi, mükellefin elde ettiği geliri en iyi kendisinin bileceği ve güven anlayışına dayanır. Mükellefin hatalı verdiği beyanlarını düzeltmeleri ya da vermeyi unuttuğu beyannameleri sonradan vermesi de mümkündür. Bu beyannameler pişmanlıkla verildiğinde ceza kesilmez.

Beyan esası, güven anlayışına dayanmakla beraber hata veya güvenin suistimaline karşı vergi kanunlarında denetim ve cezalandırma mekanizmalarına da yer verilmiştir. Vergi denetimleri ile verilen beyannamelerin doğruluğu denetlenir ve devletin vergi kayıpları varsa vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları kesilir.

Pişmanlıkla beyan

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren filleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, vergi ziyayı cezası kesilmez.

Kaçakçılık suçlarından birini işlemek suretiyle neden oldukları vergi ziyayı için pişmanlık talebiyle beyanname veren ve belirtilen şartları taşıyan mükellefler hakkında bu suçlardan dolayı suç duyurularında bulunulmaz ve adlarına da vergi ziyayı cezası kesilmez.

Pişmanlık hükümlerinden yararlanma koşulları

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan (Madde 371) pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, vergi ziyayının doğmuş olması gerekir. Ayrıca aşağıdaki şartların da gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

- Mükellefin kanuna aykırı davranışını, üçüncü bir şahıs tarafından resmi bir makama ihbar edilmeden önce kendiliğinden haber vermesi,
- Mükellefin kanuna aykırı davranışını, idarece herhangi bir vergi incelemesine başlanılmadan önce veya takdir komisyonuna başvurulmadan önce kendiliğinden haber vermesi,
- Mükellefin hiç verilmemiş vergi beyannamelerini pişmanlık talebine ilişkin dilekçenin verilmiş tarihinden itibaren 15 gün içinde vermesi (Beyannameler elektronik ortamda verileceğinden pişmanlıkla verildiğine ve süreye dikkat etmek gerekir.)
- Mükellefin daha önce eksik ya da hatalı yaptığı bir beyanın pişmanlık talebine ilişkin dilekçenin verilmiş tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlaması veya düzeltmesi,
- Mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre tahakkuk ettirdiği vergilerini ve bunlara ilişkin pişmanlık zammını (ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51.



özdoğrular

serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000
Sertifika Tescil no:
01 100 042822

www.ozdogrular.com / www.ozdogrular.com.tr

maddesinde belirtilen nispette uygulanan tutar) ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödemesi, gerekir.

Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannameler de ceza ve pişmanlık zammı 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 ziyayı cezasının yüzde 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.

Pişmanlık müessesesinin uygulanabileceği vergiler

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık uygulaması sadece beyana dayanan vergiler için söz konusu olur. Bu vergiler şunlardır;

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi
- Katma değer vergisi
- Özel tüketim vergisi
- Veraset ve intikal vergisi
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi.

Ayrıca beyanname verilerek ödenen damga vergisi gibi vergilerle ilgili olarak pişmanlık hükümleri geçerlidir.

Pişmanlık müessesesinin uygulanamayacağı vergiler

- Gümrük vergisi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulanamayacaktır.



özdoğrular

serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000
Sertifika Tescil no:
01 100 042822

www.ozdogrular.com / www.ozdogrular.com.tr

- Emlak vergisi:

213sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan açık hükme göre emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah müessesine başvurulamayacaktır.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunması durumu:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş olup, vergi hatalarına dair hükümler saklı tutulmuştur. Bunun bir diğer istisnasını da ihtirazi kayıtle verilen beyannameler oluşturmaktadır.

İhtirazi kayıt; mükelleflerin vergi dairesine verecekleri beyannamelere, beyan edilen matrah veya vergi hakkında dava haklarının saklı tutulması için yazılı not düşmeleridir.

Pişmanlık yoluyla verilen beyannamelerde "ihtirazi kayıt" uygulaması tartışmalı bir konudur. Bu konuda idare tarafından verilen özelgelerde pişmanlıkla verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtle verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu konuyla ilgili verilen yargı kararlarında ise, pişmanlıkla verilen beyannamelerin de ihtirazi kayıtle verilebileceği konusundaki görüşler yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Ancak halen genel anlayış pişmanlık talep dilekçesine ihtirazi kayıt konulamayacağı yönündedir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası uygulaması:

Mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmesi vergi ziyayı ve buna bağlı cezaların kaldırılmasını sağlasa da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini engellemeyecektir.

Zamanında verilmeyip kanunda belirtilen süreden sonra verilen beyannameler için birinci derece usulsüzlük cezası uygulanması gerekmektedir. (VUK md.352) Nitekim bu konudaki Danıştay kararları da aynı doğrultudadır.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi ya da vergiye tabi matrah ortaya çıkmaması durumu:

Bu konuda 238 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Bu tebliğ deki hükümlere göre; pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi ya da ödenecek vergi çıkmaması halinde pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği, iki kat birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı ve gerek görülmesi halinde mükellefin incelemeye sevk edilebileceği belirtilmiştir. Ancak bu konuda Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda zarar beyan edilmesi ya da vergiye tabi matrah ortaya çıkmaması durumlarında pişmanlık ve ıslah hükümlerinde yararlanılabileceği yönünde kararlar verilmiştir..

Pişmanlık zammı hesaplanması

Pişmanlık talebinde bulunan mükellefin zamanında ödemediği vergilerin yanı sıra pişmanlık zammı adı verilen bir faizi de birlikte ödemesi gerekir. Kanun, pişmanlık zammı adı verilen bu zammın hesaplanmasında kullanılacak olan oranı 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranı olarak tanımlamakla birlikte gecikme faizi oranının da aynı orana bağlanması nedeniyle pişmanlık zammı içinde gecikme faizi oranı geçerli olmaktadır. Pişmanlık



özdoğrular

serbest muhasebeci mali müşavirlik ltd.şti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000
Sertifika Tescil no:
01 100 042822

www.ozdogrular.com / www.ozdogrular.com.tr

zammı, ödeme süresi geçmiş vergi üzerinden ödemenin geçtiği her ay ve kesri için hesaplanır. Nisan 2006'dan bu yana aylık yüzde 2,5 oranında pişmanlık zammı uygulanmaktadır.

Geçici vergide pişmanlık zammı hesaplanacak süre

Geçici vergi, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir. Bu nedenle bu verginin ödenmesi halinde yıllık beyannamede hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi aynı miktarda eksik ödenmektedir. Geçici verginin noksan ödenmesi halinde ise yıllık beyannamede hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi aynı miktarda fazla ödenmiş olur, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesine göre geçici verginin eksik beyan edildiği veya hiç beyan edilmediğinin tespit edilmesi halinde mahsup zamanı geçen geçici vergi tahsil edilmez, ancak gecikme faizi hesaplanır, ceza kesilir. Gecikme faizi de geçici verginin normal vade tarihinden mahsup edilebileceği tarihe kadar geçen süre için hesaplanır.

Geçici vergiye ilişkin olarak pişmanlık talebinde bulunulması halinde de pişmanlık zammı verginin normal vade tarihinden mahsup edilebileceği tarihe kadar hesaplanmalıdır. Verginin normal vade tarihi, gelir vergisinde izleyen yıl mart ayı kurumlar vergisinin de nisan ayıdır.

Taksitle ödenen vergilerde pişmanlık zammı

Taksitle ödenen vergilerde süre taksit aylarına göre hesaplanır. Bir başka ifade ile pişmanlıkla beyan edilen verginin ödeme süresi gelmemiş taksitleri pişmanlık zammının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlar üzerine pişmanlık uygulaması

Katma değer vergisi iadesini yeminli mali müşavir (YMM) raporuyla alan mükelleflerin iade taleplerine ilişkin olarak düzenlenen YMM raporlarında mükellefin iadesini talep ettiği miktarın uygun bulunmaması halinde veya YMM tarafından düzenlenen tam tasdik raporlarında gelir veya kurumlar vergisi yönünden matrah artırıcı olarak tespit edilen hususlarla ilgili olarak pişmanlık hükümlerinin uygulanması, cezayı gerektiren fiilin haber verilmesine ilişkin süre açısından önem taşır. Yeminli mali müşavir raporunun düzenlenip vergi dairesine teslim edilmesinden önce mükellefin pişmanlık talebinin engellenmesi söz konusu olmaz./Akif Akarca