



Tuğrul CEYLAN(*)

PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESİNDE 15 GÜNLÜK ÖDEME SÜRESİNE DİKKAT

*ATTENTION TO 15-DAY
PAYMENT DURATION IN THE
INSTITUTION OF REPENTANCE
AND CORRECTION*



Bilal DÜZKAYA(**)

ÖZ

Vergisel uyuşmazlıklarında yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözüm yollarından biri olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, bu müessesenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sayılan şartlarını yerine getiren mükellefler açısından ceza kesilmesini engelleyici bir rol üstlenmekle birlikte, bahsedilen şartların yerine getirilmemesi halinde ise mükellef lehine değil aleyhine sonuç doğuran bir uygulama niteliğindedir. Bu bağlamda makalemizde öncelikle pişmanlık ve ıslah müessesinin amacı, şartları, kapsamı ve sonuçları irdelenmiş, pişmanlık ve ıslah müessesinde ödeme süresinin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde sürenin uzamayacağı ilgili mevzuat çerçevesinde nedenleriyle açıklanmış ve mükelleflerin bu durumu dikkate alarak işlem tesis etmeleri gerektiği hususu belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Pişmanlık ve ıslah, süreler, tatil süresinde ödeme

ABSTRACT

While preventing those who fulfil the conditions laid down in the Tax Procedure Law, no. 213, from being fined, repentance and correction, which is one of the administrative solutions in tax disputes before going to the court, may also cause situations against those who do not fulfil the conditions. In this article, firstly, the aim, conditions, scope and results of the institution of repentance and correction are examined. Then the article argues the fact that if the last day of the duration of payment comes across a bank holiday, the duration will not extend, and therefore taxpayers are advised to exercise the repentance and correction by taking into account this fact.

Keywords: Repentance and correction, durations, payment on bank holiday

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Tarh başlıklı 20. maddesinde "verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele" olarak tanımlanmıştır. Vergi sistemimizde beyan usulü ile tarhiyat, ikmalen tarhiyat, resen tarhiyat ve düzeltme yoluyla tarhiyat olmak üzere çeşitli tarhiyat usulleri yer almaktadır. Bu tarhiyat usullerinden modern vergicilik anlayışının bir gereği olan beyan usulü ile tarhiyat, mükellefin elde ettiği geliri en iyi kendisinin bileceği ve mükellefe güven anlayışı kabul edilerek verginin mükellefin vereceği bilgiler göre belirlenmesi ve alınması olup, vergi tarhı konusunda en yaygın usuldür. Diğer vergileme usullerinde olduğu gibi beyan usulünün uygulanması sırasında da bazı vergisel uyumsuzluklar çıkabilmektedir. Bu uyumsuzlukların çözüme kavuşturulması, yargısal ve idari aşamalarda olabilmektedir. Yargı aşamasında mükellefler, vergi ile ilgili uyumsuzluklarını "Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay" olmak üzere bu işlerle görevli yargı kurumları aracılığıyla, idari aşamada ise vergisel uyumsuzluklar yargı yoluna gitmeden önce idari aşamada çözümlenmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda idari çözüm yolları olarak; uzlaşma, cezalarda indirim, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah müesseseleri düzenlenmiştir. Bu çalışmamızda pişmanlık ve ıslah hükümlerine genel bir bakış yapılmış ardından pişmanlık ve ıslah müessesesinde 15 günlük sürenin sonunun tatile rastlaması durumu irdelenmiştir.

2- PİŞMANLIK ve ISLAH MÜESSESESİNİN TANIMI ve AMACI, ŞARTLARI, KAPSAMI ile SONUÇLARI**2.1- Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Tanımı ve Amacı**

Pişmanlık ve ıslah müessesesine ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 348. maddesinde yer verilmiş, 1951 yılında yürürlüğe konulan 5815 sayılı Kanunla pişmanlık müessesesi yürürlükten kaldırılmış, 6094 sayılı Kanun'la tekrar uygulamaya konulmuş ve çeşitli değişikliklerle beraber bugünkü halini alarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai 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 ziyai cezası kesilmez." denilmektedir. Bununla vergi kanunlarını bilerek ya da bilmeyerek çeşitli şekillerde ihlal eden mükelleflere belli şartlara uymak kaydıyla ve pişmanlıkla beyanlarını düzeltme imkanı sağlanmaktadır. O halde pişmanlık Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yazılı şartların yerine getirilmesi kaydıyla, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan ve vergi ziyai cezasına konu olabilecek nitelikte zamanında yerine getirilmeyen kanuni yükümlülüklerin mükelleflerin kendiliğinden haber vermeleri kaydıyla, daha sonraki dönemde ve cezasız olarak yerine getirilmesine olanak sağlayan bir müessese olarak tanımlanabilir.

Pişmanlık müessesesinin amacı, mükellefleri Kanun'un sert hükümleri karşısında güç ve yarımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefi idareye yakınlaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamaktır.¹

¹ Şükrü Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 16. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.171

2.2- Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Şartları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Pişmanlık ve Islah başlıklı 371. maddesi;

“(5728 sayılı Kanunun 281’inci maddesiyle değişen madde) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai 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 ziyai 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 on beş gün içinde tevdi olunması.
 - 4- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş 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 zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.
- Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” şeklindedir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve yukarıda belirtilen şartları taşıması halinde vergi ziyai cezası kesilmez.

2.3- Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık uygulaması sadece beyana dayanan vergiler için söz konusu olup bu vergiler;

- Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi’dir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen Gümrük Vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan açık hükme göre Emlak Vergisi’nde pişmanlık uygulamasına başvurulamayacaktır.

Mükellefler eksik ödenen tapu harcı için, gayrimenkulün tapudaki satış değerini sonradan pişmanlık talebi ile arttırmak suretiyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanabilirler.

Danıştay 7. Dairesinin 07.12.2006 tarih ve 2004/3489 esas ve 2006/3893 sayılı kararı özetle; “Damga Vergisini ödememenin önce bildirimi gerektirmesi nedeniyle beyana dayalı vergi olarak kabulü ve bu nedenle pişmanlık hükümlerinden yararlandırılması gerekir.” şeklinde olup, damga vergisinin de beyana dayanan vergilerden olduğu için pişmanlık uygulamasından faydalanması olanaklıdır.²

Son olarak, Veraset ve İntikal Vergisi’nde pişmanlık uygulaması ancak zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi yönünden geçerlidir.

2.4- Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarının yerine getirilmesi durumunun mükellef ve idare açısından sonuçlarını maddeler halinde sayarsak;

2.4.1- Mükellef Açısından Sonuçlar

- Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanarak şartları yerine getiren mükellefe vergi ziyası cezası kesilmemekte, pişmanlık zammı alınmakta böylece iyi niyetli mükellef korunmaktadır.
- Vergi uyumsuzluğu idari aşamada çözümlenmektedir.
- Vergi uyumsuzluğu idari aşamada çözümlendiğinden emek ve zaman kaybı engellenmekte, yine dava dilekçesi hazırlanması, dava açılması, avukatlık vb. giderler önlenmektedir.

2.4.2- İdare Açısından Sonuçlar

- Vergi uyumsuzluğu idari aşamada çözümlenmektedir.
- Vergi uyumsuzluğu idari aşamada çözümlendiğinden emek ve zaman kaybı engellenmekte, davanın izlenmesi, savunma yapılması vb. giderler önlenmektedir.
- Takdir Komisyonlarının görev yükü önemli ölçüde azalmaktadır.
- Vergiyi tahsil etme imkânı doğmakta, belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi tahsil edilmektedir.
- Hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen matrah ya da matrah farkının beyanı sağlanmakta, bu da tahsili arttırmaktadır.
- Pişmanlık ve ıslah müessesesi bir tür idarenin kolaylığı olduğundan mükellef ile idare arasında ilişkileri olumlu yönde etkilemektedir.

3- VERGİ USUL KANUNU’NDA SÜRELER, SÜRELERİN HESAPLANMASI ve PİŞMANLIK MÜESSESESİ UYGULAMASINDAKİ DURUM

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Kanuni ve İdari Süreler başlıklı 14. maddesi; “Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.” şeklindedir. Aynı kanunun Sürelerin Hesaplanması başlıklı 18. maddesi;

- “1-Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
- 2- Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;

² Danıştay 7. Dairesinin 07.12.2006 tarih ve E.2004/3489, K.2006/3893 sayılı kararı

3- Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

4- Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter." şeklindedir.

Ayrıca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 8. maddesinde de süreler ile ilgili genel esaslara yer verilmiş olup, bu madde hükmüne göre;

"1-Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

2- Tatil günleri süreler dahilidir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

3- Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır." şeklindedir.

Pişmanlık müessesesinin uygulanmasında tartışma konusu olay ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 18. maddesinin 4. bendinde yer alan "Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter." hükmünün pişmanlık ve ıslah müessesesinde uygulanıp uygulanmayacağıdır.

16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan A Seri ve 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinin, Tecil, Tehir, Gecikme Zammı başlıklı Birinci Kısım, Dördüncü Bölümünün III.Gecikme Zammı 5.Sürelerin Hesaplanması İle Aylık ve Günlük Esaslar kısmını a ve b bölümleri;

"a) 6183 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile Vergi Usul Kanununa atıfta bulunularak, aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında anılan Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin (2) numaralı bendinde "Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, amme alacaklarının vade tarihleri ayın son günleri dışında olan bir tarihe rastladığı takdirde, izleyen aylarda sürenin başladığı güne tekabül eden bir gün bulunduğundan gecikme zammı hesabında herhangi bir problemle karşılaşılmamaktadır.

Örneğin, vade tarihi 26 Nisan olan bir amme alacağı bu tarihte ödenmediği takdirde, izleyen her ayın 26'ncı günleri esas alınarak, aylık dönemler halinde ödeme tarihine kadar gecikme zammı hesaplanacaktır.

Ancak, amme alacaklarının vade tarihlerinin ayın son günlerine rastlaması halinde, izleyen ayın 30 veya 31 gün sürmesi gecikme zammı hesabını etkilememekte, ayın son günü ödeme yapıldığı takdirde bir aylık gecikme zammı alınması gerekmektedir. Buna göre, ayın son gününün 30 veya 31 olması ve hatta Şubat ayının 28 ya da 29 gün olması sürenin hesabını etkilememesi, vadenin bitim tarihini izleyen her ayın son günleri esas alınarak aylık devreler halinde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir.

b) 213 sayılı Kanunun 18'inci maddesinin (4) numaralı bendinde "Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter." hükmü yer almaktadır.

Buna göre herhangi bir sürenin son gününün resmi tatile rastladığından söz edilebilmesi için o sürenin, vergi kanunlarında ya da amme alacağının doğmasına neden olan özel kanunlarında yer alması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ödeme süresinin son günü olan vade tarihinin tatile rastlaması halinde süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatine kadar uzamaktadır. Bunun dışında, gecikme zammı hesaplanması sırasında vade tarihini izleyen aylardan herhangi birinde vade tarihine tekabül eden günün tatile rastlaması hesabı etkilememekte, başka bir anlatımla sürenin uzadığını kabul etmeye imkan bulunmamaktadır.

Örneğin; gerçek usulde vergilendirilenlerden alınan gelir vergisinin birinci taksidinin ödeme süresinin son günü 31 Mart tarihidir. Bu tarihin resmi tatile rastlaması halinde tatili izleyen ilk iş gününün sonuna kadar yapılan ödemelerden gecikme zammı tahsil edilmemektedir.

Ancak gelir vergisi birinci taksidinin, mart ayını izleyen nisan ayının 30'uncu gününün resmi tatil olması nedeniyle 2 Mayıs tarihinde ödenmesi halinde; 30 Nisan tarihinin, vergi kanunlarında yazılı ödeme süresi ile bir ilgisi olmadığından, bu şekildeki ödemelerde 1 ay 2 gün üzerinden gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir.³ şeklindedir.

Son örnekte de açıklandığı üzere vade tarihini izleyen aylardan herhangi birinde, vade tarihine isabet eden günün tatile rastlaması durumunda Vergi Usul Kanununun 18. maddesinin 4 No'lu bendinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinde, vergi ziyayı doğuran ve vergi dairesinin bilgisinde olmayan bir işlem, mükellef tarafından kendiliğinden vergi dairesine bildirilmektedir. Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelerde kanunen belirlenmiş herhangi bir vade tarihi mevcut değildir. Mükellefler beyan dönemi geçtikten sonra istedikleri bir zamanda beyanname vermiş ve ödeme gününü de kendileri belirlemiş olmaktadır. Bu nedenle pişmanlık ve ıslah müessesesinde 15 günlük ödeme süresinin son gününün tatile rastlaması durumunda sürenin uzadığının kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu durum ödeme süresinin uzadığını düşünen mükellef bakımından pişmanlık ve ıslah müessesesi şartlarının yitirilmesine, beyannamenin kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilmesine ve kendisine ceza kesilmesine neden olmaktadır.

Kısaca, pişmanlık beyannamelerinde kanunla belirlenmiş bir vade tarihi olmadığından 15 günlük ödeme süresinin son gününün tatile rastlaması halinde sürenin uzadığını kabul etmek mümkün değildir. Mükelleflerin bu durumu dikkate alarak pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarını kaybetmemek ve cezalı işlem yapılmasını engellemek için ödemenin son gününün tatile rastlaması halinde ödemeyi tatil gününden önce yapmaları pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarını kaybetmemek açısından önem arz etmektedir.

4- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde açıklanan pişmanlık ve ıslah müessesesi belirli şartların bir arada yerine getirilmesi halinde uygulanmakta olup, bu şartlardan herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde ise sağladığı avantajdan yararlanmak mümkün olmamaktadır. Bu nedenle

³ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan A Seri ve 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği

mükelleflerin belirtilen şartları iyi kavraması ve eskizsiz yerine getirmesi gerekmektedir ki pişmanlık ve ıslah müessesinin şartlarından biri olan 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 zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi şartında bu onbeş günlük sürenin son gününün tatile rastlaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 18. maddesinin 4 numaralı bendinin uygulanmayacağı, sürenin uzamayacağı hususu açıklanmıştır. Mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesinin şartlarını kaybetmemek için ödemelerini biran önce yapmaları lehlerine bir durum olarak gözükmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan A Seri ve 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği
- KIZILOĞ, Ş. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 16. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009