

“HAKSIZ YERE GERİ VERİLMESİNE SEBEBİYET VERİLEN VERGİLERİ” İADE ETMEK İSTEYEN MÜKELLEFLERİN SİSTEMLE MÜCADELESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 15.11.2019

Tüm gerçekler üç adımda gelirler:

Önce alay edilir.

İkinci olarak şiddetle karşı çıkılır.

Son olarak, zaten belli olan bir şey denir ve kabul edilir.

Arthur SCHOPENHAUER

(Alman Felsefeci 1788-1860)

I. GİRİŞ

Birçok vergi türü için çeşitli indirim, istisna, kesinti yoluyla ödenen vergi / Geçici Vergi veya zarar mahsubu gibi nedenlerle mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden iade edilmesi gereken vergiler söz konusu olabilmektedir.

İade işleminin gerçekleşmesi sonrasında, alınan iadenin çeşitli nedenlerle haksız hale gelmesi ve bu nedenle idareye geri verilmesi gerekliliği ortaya çıktığında bunun ne şekilde yapılacağı ve hangi yaptırımların uygulanacağı konusunda yaşanan bir kısım sorun ve tereddütler bu çalışmamızda ele alınacaktır. Bu durumun bir vergi incelemesi ile tespit edilmesi durumunda yapılacak uygulama konusunda bir tartışma olmadığından çalışmamızda bu husus dışarıda bırakılmıştır.

II. VERGİ ZİYAI

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ziyai" başlıklı 341. maddesinde vergi ziyai, "...mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın esasen "zamanında tahakkuk ettirilmeme" veya "eksik tahakkuk ettirilme" gibi iki ayrı unsur üzerine kurulduğu görülmektedir.

Aynı maddenin, "Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir." şeklindeki ikinci fıkrasında, "...**verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.**" denilmek suretiyle buraya bir de üçüncü unsur olarak "verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet" vermenin de dahil edildiği görülmektedir.

Burada özellikle “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek...” ifade dikkat çekmek isteriz. Zira bu ifade, verginin fiilen geri verilmiş (iade alınmış) olmasını vergi ziyayı kapsamına almaktadır. Yoksa sadece bir beyannamede iade tutar yer alması, buna dayalı olarak mükellefin iade talep edip etmemesi önemli olmayıp, iadenin gerçekleşmiş olması gereklidir.

Bu madde ile ilgili olarak belirteceğimiz son husus ise, “zamanında tahakkuk ettirilmemesi” ifadesinde “ettirilmeme”, “eksik tahakkuk ettirilmesi” ifadesinde “ettirilme” ve “haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” ifadesinde ise “sebebiyet vermek” ibareleri ile vergi ziyasının mükellefin bir eylemi yapması (sebebiyet vermek), eylemsizliği (tahakkuk ettirilmemesi” veya gecikmiş eylemi (zamanında tahakkuk ettirilmemesi) ile ilgili olduğu ve esasında tüm bunların mükellefin “beyanı” (beyannamesi) hakkında olduğudur.

III. VERGİ ZİYAYI CEZASI – DÜZELTME / EK BEYANNAME

O halde vergi ziyayı, mükellefin eylem / gecikmiş eylem / eylemsizliği ile oluşan bir durumdur ve bunu önlemek bir yaptırımını gerekli kılmaktadır ki Kanunkoyucu bunu Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Ziyayı Cezası” başlığı altında 344. maddesinde karşılamış bulunmaktadır.

Söz konusu maddenin ilk fıkrası, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.” şeklinde olup, fıkranın ifade tarzı yukarıda yer verdiğimiz açıklamaları teyit eder şekilde cezanın “temel şekli”ni yani ziyaa uğratılan verginin “bir katı” olduğunu düzenlemektedir.

Maddenin devam eden ikinci ve üçüncü fıkralarında, ceza hukukuna egemen olan ilkeler çerçevesinde cezanın artırılması veya indirilmesi gerekli hallerinin düzenlendiği görülmektedir. Buna göre, “Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat...” ve “Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında...” uygulanacaktır.

Yine vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, “...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat...” ceza uygulanacağı belirtilerek, iştirakin ancak bu halde söz konusu olacağı ile ceza miktarı düzenlenmiş olmaktadır.

Buna göre bir ara sonuç olarak;

- Vergi sistemimiz genel olarak mükellef beyanı (beyanname) üzerine kuruludur. Mükelleflerin öngörülen zamanlarda beyanda bulunmaları (beyanname vermeleri) kendilerine şekli bir mükellefiyet olarak yüklenmiştir. Bu sayede vergi (beyana dayalı tarh) tahakkuk ettirilmektedir.
- Beyana dayalı tarh sisteminde verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da zamanında tahakkuk ettirilen verginin eksik olması durumunda “vergi ziyayı” meydana gelmektedir ki bunun yaptırımı Vergi Ziyayı Cezası olmaktadır. Ceza, tahakkuk ile ilgili olup, tahakkuk ettirilen verginin ödenmemesi (tahsil edilememesi) cezayı değil Gecikme Zammı gibi başka yaptırımları gerektirmektedir.

- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi dışında haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi de vergi ziyayı sayılmaktadır. Burada haksız yere geri verilen verginin yine mükellefin beyanı ve verdiği beyanname ile ilgili olduğuna dikkat çekmek isteriz.
- Vergi ziyasının söz konusu olduğu hallerde cezanın temel şekli, ziyaa uğratılan verginin bir katı olup, ziyaa uğratılan vergi Kanununun 359. maddesinde sayılı fiiller sonucu oluşmuşsa ceza ağırlaştırılarak üç kat oranında uygulanacaktır.
- Ziyaa uğratılan verginin tahakkuku, mükellef tarafından daha sonra ve ancak idarenin vergi incelemesine başlama veya takdir komisyonuna sevk etme işlemlerinden önce verilen beyanname ile sağlanmışsa bu kez ceza artık ziyaa uğratılan verginin yarısı kadar olacaktır.

Bu durumda, yani mükellef beyanına dayalı işlemlerde, cezanın bu beyan olmasa idi bir kat veya üç kat olması gerekliliğine bağlı olarak Kanun bir ayırım yapmadığından cezanın ziyaa uğratılan verginin her durumda yarısı kadar olacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yine bu durumda, ziyaa uğratılan verginin; “zamanında tahakkuk ettirilmeme”, “eksik tahakkuk ettirilmeme” ya da “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek...” sureti ile oluşması arasında da Kanunun bir ayırım yapmadığı görülmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ile;

1. “zamanında tahakkuk ettirilmeme”
2. “eksik tahakkuk ettirilmeme”
3. “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek”

şeklindeki üç fiilin ayrı ayrı veya bir veya birden çok şekilde vergi ziyasına neden olduğu ve bunların da vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce olmak kaydıyla kanuni süresi geçtikten sonra verilen bir vergi beyannameyi yani “mükellef beyanı” ile ortaya çıkarılabileceği ve bu durumda vergi ziyasına bağlı cezanın verginin yarısı kadar olacağı ortaya çıkmış durumdadır.

Buna karşın, “zamanında tahakkuk ettirilmeme” ve “eksik tahakkuk ettirilmeme” hallerinde vergi dairelerinin ziyaa uğratılan verginin yarısı kadar ceza kestikleri ancak konu “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” olduğunda ise kimi vergi dairesinin bir kat (ve hatta üç kat) şeklinde ceza keserek farklı uygulamalar yaptığı görülmektedir. Bunda, “zamanında tahakkuk ettirilmeme” ve “eksik tahakkuk ettirilmeme” halleri ile ilgili verilen beyannamelerde Tahakkuk Fişi ve bununla tahakkuk eden bir vergi var iken “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” durumu ile ilgili beyannamelerde bu tutarın Tahakkuk Fişi ya da başkaca bir belgede görülmemesinin etken olduğu düşüncesini taşımaktayız. Bu konu, yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıca ele alınacaktır.

Oysa açık Kanun hükmü yanında ayrıca 280 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin “1.1.2. Kendiliğinden Verilen Vergi Beyannameleri İçin Kesilecek Vergi Ziyayı Cezası” başlıklı bölümünde de durum şu şekilde belirtilmektedir: “**Vergi ziyayı cezasının düzenlendiği 344**

üncü maddenin dördüncü fıkrasında, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için vergi ziyai cezasının yüzde elli oranında uygulanması öngörülmüştür. Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile **kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri bu fıkra kapsamında değerlendirilecektir.**

Tebliğ, (doğal olarak) Kanun hükmünde olduğu gibi burada, “Bu fıkra uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası ise maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Tebliğin 1.1. bölümünde yer alan örnekte açıklandığı şekilde hesaplanacak ceza tutarının yüzde ellisi olacaktır. **Ancak, vergi ziyai cezasının bu şekilde indirimli uygulanabilmesi için beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir.**” şeklinde tek bir şart aramaktadır.

IV. VERGİNİN HAKSIZ YERE GERİ VERİLMESİNE SEBEBİYET VEREN MÜKELLEFİN VERGİ ZİYAINI TELAFİ ETMESİ - PİŞMANLIK

Bu açıklamalar ile verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesinin vergi ziyai tanımına dâhil olduğu, bunun idare tarafından tespiti halinde bir veya üç kat ceza uygulanacağını; vergi incelemesine başlanma veya takdire sevk öncesi durumun mükellef tarafından verilen beyanname ile ortaya çıkması halinde ise cezanın ziyaa uğratılan (haksız yere iade alınan) verginin yarısı kadar olacağı ortaya çıkmış olmaktadır.

Öyleyse , mükellefin “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” suretiyle oluşan vergi ziyainı bir beyanname ile idareye bildirmesi / beyan etmesi durumunda mutlaka verginin yarısı kadar ceza kesilecek midir sorusunun sorulma zamanı gelmiş demektir.

Hemen belirtelim ki bu sorunun cevabı “hayır” olmalıdır. Zira mükellefin bu beyannameyi Vergi Usul Kanunu’nun “Pişmanlık ve Islah” başlıklı 371. maddesine uygun vermiş olması ve maddede sayılı diğer şartları da sağlamış olması durumunda, haksız yere iade edilen vergi için hiçbir şekilde yani yarı oranda dahi Vergi Ziyai Cezası kesilemeyecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun söz konusu 371. maddesi, “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.” şeklinde olup, maddede sayılan diğer şartlardan önce

- Beyana dayanan bir verginin söz konusu olması,
- Mükellefin Vergi Ziyai Cezasını gerektiren bir fiil işlemiş olması,
- Bu fiilleri işleyen mükellefin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden bildirmesi

gibi üç ön şartın bulunduğunu belirtmek isteriz.

Maddede devamla sayılacak diğer şartlara geçmeden önce bu üç şartı “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” yönünden ele alırsak;

- Beyana dayanan bir verginin söz konusu olması: Yukarıda açıklandığı üzere Kanunun 341. maddesinde yer alan “...verginin ... haksız yere geri verilmesine

sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.” hükmünde “geri verilmesine sebebiyet vermek” ifadesi ile kastedilenin mükellef beyanı ile bu iadenin yapılmış olmasıdır. Mükellef beyanına dayalı olmayan haksız iadelerde de bir vergi ziyayı oluşabilirse de bu başka Kanunlar ve/veya başka yaptırımlar konusu olabilir.

- Mükellefin Vergi Ziyayı Cezasını gerektiren bir fiil işlemiş olması: Kanununun 344. maddesinde, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.” Denilmek sureti ile vergi ziyasının bulunması bu cezanın uygulanması için yeterli görülmüştür.

Kanun “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.” düzenlemesi içerdiğine göre bu tek başına zaten Vergi Ziyayı Cezası kesilmesi için yeterli olmaktadır.

- Bu fiilleri işleyen mükellefin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden bildirmesi: Kanun “...verginin ... haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek” dediğine göre bu fiili işleyen mükellef bu hareketini vergi dairesine kendiliğinden bildirecektir.

Bu hususları açıklığa kavuşturduğumuza göre “Pişmanlık ve Islah” ile ilgili Kanununun 371. maddesindeki diğer şartları yorumsuz olarak alıntılalım:

“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 Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

Açıklamalarla ortaya çıktığı üzere Kanun hükmü açıktır. Buna karşın uygulamada yine farklı vergi dairelerinin farklı uygulamalar yaptığı, haksız vergi iadesi aldığı gerekçesi ile pişmanlık ve ıslah uygulaması çerçevesinde işlem yapmaya çalışan mükelleflerin bu taleplerinin kabul görmediği ve haklarında cezai işlem yapıldığı görülmektedir.

Yeri gelmişken, idarenin sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen firmalar nedeni ile bu firmalardan mal / hizmet alışı olan firmalara gönderdiği ve çoğu kez “özel esaslar”a alıp

almama konusunda değerlendirmede kullanılmak üzere bilgi / belge talep ettiği yazıların içeriğinde 15 gün içinde ilgili belgeler için düzeltme beyannamesi verilebileceği yolundaki yazılarının pişmanlık talebi ile beyanname verilmesini engellemeyeceği görüşünde olduğumuzu belirtmek isteriz.

Bu belki bir başka çalışmanın konusu olabilecek ise de Kanunun 371. maddesinde pişmanlığa engel hallerin muhbir ihbarı – vergi incelemesine başlama – takdire sevk şeklinde üç tane olduğu, idarenin iç işleyişinde üretilen bilgilerin ihbar olmadığını, yazı gönderilmesinin ise vergi incelemesine başlama – takdire sevk anlamına gelmediğini belirtmek isteriz. Çoğu kez idarenin sözlü olarak dile getirdiği “konu itilaimıza girmiştir” açıklamasının ise Kanunda karşılığı bulunmadığı açıktır.

Esasen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi” başlıklı Rehberinde de (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf); “Karşıt incelemeye tabi tutulmuş olmanız vergi incelemesine tabi tutulduğunuz anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte, karşıt inceleme sırasında sizin hesap, defter ve belgelerinizde yasaya aykırılık tespit edilmesi halinde, sizin de vergi incelemesine alınmanız söz konusu olabilir.” şeklinde yer verildiği üzere gerek karşıt incelemeler ve gerekse yine bu anlama gelen yazılar bir vergi incelemesi anlamına gelmemektedir.

Kaldı ki “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” md. 9/(3) (<https://www.gib.gov.tr/node/86783>) “İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.” hükmü içerdiğine göre bu aşamaya kadar Kanundaki ifade ile “...yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı...” şeklinde bir değerlendirme de yapılamamalıdır.

Bu kısa değerlendirme sonrasında tekrar asıl konumuza dönersek, uygulamada temel tereddüdün, pişmanlık talebi ile (zorunlu olarak elektronik ortamda) beyanname vermeye çalışan mükellefin bu beyannamesinde çoğu kez tahakkuk edecek bir verginin söz konusu olmaması şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir.. İdarenin e-beyanname ile ilgili bilgi işlem sisteminde kuvvete muhtemel “ödenecek / tahakkuk edecek vergi yoksa pişmanlık kabul edilmez” parametresi yer aldığından sistem bu tür beyannameleri kabul etmemektedir. Oysa bu tür beyannamelerde tahakkuk eden / ödenecek vergi olmasa bile “iade edilecek vergi” tutarında azalma söz konusu olmakta ve mükellef bunu iade almış ise vergi ziyayı oluşturmaktadır.

Esasen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın “Vergilerde Pişmanlık Uygulaması” başlıklı Rehberinde de (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/VergilerdePismanlik.pdf>); “Pişmanlık Talebiyle Verilen Beyannamelerde Matrah veya Ödenecek Vergi Olmaması Durumunda Pişmanlık Talebi Kabul Edilir mi?” başlığı altında konu değerlendirilmiş ve şu açıklamalar yapılmış durumdadır:

“Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda, pişmanlık talebi vergi dairesince kabul edilmez. **Bununla birlikte, verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi nedeniyle vergi ziyanına neden olunması durumunda pişmanlıktan yararlanılabilir.**

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için vergi zıyının meydana gelmiş olması ve buna bağlı olarak vergi zıyı cezasının kesilecek olması gerekir.”

Ancak anlaşılan idarenin Rehberde doğru bir şekilde ifade edilen görüşleri, e-beyanname sistemine yansımamış durumdadır. Bu nedenle mükellefler “**verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi**” şeklindeki fiilleri için çoğu kez pişmanlık talepli veremedikleri beyannameler için e-beyanname sistemi üzerinden “düzeltme / ek beyanname” seçeneği ile beyanname vermek zorunda kalmaktadır ve bu da yersiz olarak Vergi Zıyı Cezası kesilmesine neden olmaktadır.

Üstelik yine e-beyanname sisteminde, düzeltme / ek beyanname olarak işlem gören beyannamelerde tahakkuk eden / ödenecek bir vergi olması durumunda sistem otomatik olarak bir İhbarname düzenleyerek ziyaa uğratılan verginin yarısı kadar bir Vergi Zıyı Cezası keserken, sadece haksız iade içeren beyannamelerde sistem bu şekilde bir İhbarname düzenlemediğinden daha sonra idarenin manuel olarak İhbarname ile farklı oranlarda (bir veya üç kat) Vergi Zıyı Cezası kestiği ve hatta bu İhbarnamede haksız alınan vergiye de yer verdiği görülmektedir.

Oysa beyana dayalı vergilerde Kanunun 25. maddesinde “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.” şeklinde yer aldığı üzere temel belge “Tahakkuk Fişi” olmaktadır. Kanunun 34. maddesinde, “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur.” ve 366. maddesinde ise “Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.” hükümleri yer almaktadır.

İster pişmanlık talebi ile isterse böyle bir talep olmadan kanuni süresinden sonra verilen / ek beyannameler söz konusu olduğunda, konu eğer haksız alınan bir vergi iadesi ise ne Tahakkuk Fişi ve ne de İhbarname, bu “vergi” için söz konusu olamayacaktır.

Uygulamada vergilerin iadesi Kanunun 120. maddesinde düzenlenmiş “Düzeltilme Fişi” ile yapılmaktadır. Mükellef beyanı üzerine haksız iade edilmiş vergi ile ilgili değiştirilmesi gereken kayıt da işte bu Düzeltilme Fişi olmak zorundadır. Kanunun 121. maddesi, “Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.” dediği halde çoğu kez vergi için İhbarname kullanıldığından Düzeltilme Fişi tebliğ edilmediği de görülmektedir.

Pişmanlıkla verilen ve haksız alınan vergi ile ilgili de bildirim içeren beyannameler için Vergi Zıyı Cezası kesilmeyeceği için bir (Ceza) İhbarnamesi düzenlenmesi söz konusu değilse de böyle bir talep bulunmaması durumunda sadece ziyaa uğratılan yani haksız iade alınan verginin yarısı kadar bir Vergi Zıyı Cezası içeren (Ceza) İhbarnamesi düzenlenmesi gerektiği tabiidir. Ancak bu son halde iade alınan verginin talebinin yine de Düzeltilme Fişi ile yapılması gerektiği, ayrıca (Vergi) İhbarnamesi düzenlenmemesi veya ceza için düzenlenen İhbarnamede buna yer verilmemesi gerektiği açıktır.

Yukarıda açıklanan hususlarda yaşanan sorunların temel nedeni mevzuat değil, e-beyanname sistemi olarak görülmektedir. Sistem mevzuatı bu yönüyle tam karşılamamaktadır ve sistemin mevzuata uygun hale getirilmesi ihtiyacı ortadadır.

Bu yapılanaya kadar ise önerimiz tahakkuk eden / ödenecek vergi içermeyen ancak haksız iade alınan vergi söz konusu olduğu için mükellefin beyanda bulunma ihtiyacı hissetmesi durumunda; beyannamenin pişmanlık talebi ile sistem üzerinden verilmesinden önce

durumun yazılı olarak bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi, beyannamelerin pişmanlık talebi ile verileceği, bu beyannamelerde haksız vergi iadesi söz konusu olduğu ve bu tutar ile hesaplanan pişmanlık zammının dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeneceğinin bildirilmesi ve işlemlerin de buna göre yürütülmesi şeklindedir.

Bu dilekçenin verilmesinden hemen sonra (mümkünse aynı gün) (İdarenin e-beyanname sistemi, dilekçe tarihini değil beyanname tarihini esas almaktadır.) beyannameler önce pişmanlık talebi ile sisteme yüklenmeye çalışılmalı ve bu mümkün olmazsa düzeltme / ek beyanname olarak ancak ilgili açıklama kutusuna bu konuda kısa bir açıklama yapılarak beyannamenin verilmesi ve dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içinde beyanname ile tahakkuk eden bir vergi (+ Damga Vergisi) varsa bunlar yanında haksız alınan iade ve buna dair Pişmanlık Zammının ödenmesi gerekli olacaktır.

Bütün bu işlemlerden sonra idare yine de Vergi / Ceza İhbarnamesi düzenler ise bu durumda Vergi Mahkemesi'nde dava açmak (ya da diğer idari çözüm süreçleri) bir çözüm olabilecektir.

Mükellef bu tür beyannameleri pişmanlık talebi olmadan veriyor ise zaten idarenin daha sonra bir cezai süreç başlatacağı ve buna göre işlemlerin devam ettirileceği tabiidir. Bu seçenekte ceza için Vergi Mahkemesi'nde dava açmak bir çözüm gibi görünmediğinden uzlaşma gibi diğer yolları tercihe etmek daha faydacı olacaktır. Ancak yukarıda açıkladığımız üzere bu durumda Vergi Ziyai Cezasının yine de haksız alınan iade verginin yarısı kadar olması gerektiğine de dikkat etmek gerekecektir. Mükellef yönünden çok anlamı olmasa da bu seçenekte iade alınan vergi için İhbarname değil Düzeltme Fişi kullanılması gerektiği konusunda ise ısrarımız devam etmektedir.

V. SONUÇ

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde;

1. Haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için pişmanlık talepli beyannamelerin e-beyanname sistemi üzerinden verilememesi nedeni ile iade alınan verginin idareye ödenmesinde yaşanan sıkıntılar nedeni ile cezalı duruma düşmek,
2. Bu tür beyannamelerin düzeltme / ek beyanname olarak verilmesi halinde ise ceza miktarında farklı uygulamalar ile karşılaşmak

son dönemde sıkça rastlanan durumlardır. E-beyanname sisteminde revizyona gitmek idarenin elindedir ancak her durumda yukarıda özetlenen durumlar karşısında idarenin nasıl işlem tesis etmesi gerektiği hususunun bir İç Genelge'ye konu edilmesinde de yarar görünmektedir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.