

PIŞMANLIK TALEP EDEN MÜKELLEFIN “PIŞMAN EDİLMEMESİ” ÜZERİNE

Sakıp ŞEKER (*)¹

ÖZET

Mükellefler kanuni süresinde vermeyi unuttukları vergi beyannamelerini VUK'un 371. Madde hükmü çerçevesinde pişmanlık hükümlerinden yararlanmak suretiyle vergi ziyası cezası ödemeksizin verebilecekleri gibi kanuni süresinde verilmiş olan beyannamelerini pişmanlık hükümlerinden yararlanmak suretiyle düzeltebilmektedir. Pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilmemesinin şartlarından birisi de mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmış veya takdir komisyonuna sevk edilmiş olunması halinde, mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaması belli ölçüde kabul edilebilir olmakla birlikte, vergi inceleme dönemi dışında kalan dönemler için de mükellefin söz konusu haktan yararlandırılmaması, vergi incelemesinin üç-dört yıl sürebildiği durumlar da dikkate alındığında doğru değildir. Ayrıca, pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflerin “ay kesri tam ay kabul edilerek” bazı durumlarda bir gün gecikme için 30 gün üzerinden pişmanlık zammı hesaplanması da faiz veya zammın paranın zaman değeri üzerinden hesaplanması ilkesine ve 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesi hükmüne aykırı olduğunu değerlendirmekteyim. Son olarak, pişmanlık hükümlerinden faydalanarak beyanname veren mükelleflerin uyumlu mükelleflere tanınan %5 vergi indirim hakkından yararlandırılmaması yönündeki idari uygulama da kanunun amacına uygun düşmemektedir.

ANAHTAR KELİMELER

Pişmanlık Ve Islah, Pişmanlık Zammı, Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi, Gecikme Faizi, Gecikme Zammı, Düzeltme Beyannamesi

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun “**pişmanlık ve ıslah**” başlıklı 371inci maddesinde, vergi beyannamelerini pişmanlık hükümlerinden yararlanarak veren mükelleflerin, ödeme süresi geçmiş vergileri gecikme zammı oranında hesaplanacak **pişmanlık zammı** ile birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemeleri halinde, haklarında **vergi ziyası cezası kesilmeyeceği** hükme bağlanmıştır. Pişmanlık talebi mükellefin yaptığı hatalı işlemi kendiliğinden düzeltmesi niteliğinde olup, meydana gelen hatadan dolayı nedamet duygusunu ifade etmektedir. Vergi hukuku gibi yoruma dayalı pek çok konunun yer aldığı dinamik bir uygulamada mükellefler tarafından istenmeden yapılan hata ve noksanlıkların ceza ödemeksizin tamamlanmasına imkan veren pişmanlık müessesesinin, bir mükellef hakkı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kanuni süresi içinde verilmemiş beyannameler için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği gibi verilmiş beyannamelerin düzeltilmesi amacıyla da belli şartlara uyulması halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür.

Gerek vergi yargısı gerekse AYM pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt şerhi koyarak dava açılmasının pişmanlık haliyle bağdaşmadığı görüşündedir.² 2577 sayılı Kanunun 27/4 üncü maddesine

¹ Yeminli Mali Müşavir

² Danıştay'ın muhtelif kararlarına göre, VUK'un 378/2. Madde hükmü gerekçe gösterilerek düzeltme amacıyla pişmanlıkla verilen beyannameye ne yazık ki ihtirazi kayıt şerhi konulması kabul edilmemektedir. Bu görüşe katılmıyorum. Vergi uygulamasında zaman içinde ortaya çıkan görüş farklılığı ve değerlendirmeler karşısında, mükellefin son sözü yargıya bırakması hukuk devleti olmanın gereğidir. Vergi yargısı mükellefin düzeltme beyannamesi vermesinde idarenin zorlama durumuyla sınırlı olarak, ihtirazi kayıt şerhini kabul etmektedir. Bu konuda yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

göre ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergi ve cezalar için açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz.

Vergi Usul Kanunu'nun "**pişmanlık ve ıslah**" başlıklı 371inci Madde metni aşağıdaki gibidir:

"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 haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün 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 zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Kanuni süresinde verilmemiş vergi beyannamelerinin pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak verilmesi veya verilmiş olan beyannamelerin düzeltilmesi, mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarını artırması ve devletin daha az maliyetle vergi tahsil etmesini sağlaması amaçlanmaktadır. Pişmanlık talebinin yazılı olarak bir dilekçe ile yapılması yanında beyanname üzerine "pişmanlık taleplidir" yazılması veya elektronik ortamda verilen beyannamelerde pişmanlıkla ilgili kutucuğun işaretlenmesi yeterlidir.³ Beyana tabi vergi sistemlerinde bütün mükelleflerin vergi incelemesi yoluyla

2 Öte yandan, vergi dairesinin bazı faturaların sahte olduğu iddiası üzerine mükellef tarafından ihtirazi kayıt şerhi konularak pişmanlıkla verilen düzeltme beyannamesi üzerine açılan davanın vergi yargısı tarafından reddedilmesi üzerine, AYM'ye bireysel başvuruda bulunan mükellefin talebini inceleyen AYM'nin 3.4.2019 tarihli RG'de yayımlanan 27.2.2019 tarihli 2015/15100 sayılı bireysel başvuruya ilişkin kararında; beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olamayacağı, idari yorumla beyannamenin düzeltilmesinin istenmesi durumunda mükellefin bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmesi gerektiği, mükelleflerin bu durumu vergi mahkemesi önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkanı dışında bir seçeneklerinin bulunmadığı, mahkemelerin VUK'un 378/2. Maddesindeki kuralın düzeltme beyanına ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasında sürecin tümüne bakılması, somut olayda başvuru sahiplerinin müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamama sonucuna yol açtığı ve başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

beyannamelerinin doğruluğunun kontrolü mümkün değildir. Vergi sistemimizde öteden beri var olan bu müessesenin uygulanmasında ortaya çıkan farklı görüş ve uygulamalar hep var olmuştur. Bu makalemizde pişmanlık müessesesinin uygulanmasında karşılaşılan üç önemli konuya ilişkin açıklamalarıma ve görüşlerime yer vereceğim.⁴

- 1- Hakkında vergi incelemesi başlanılan mükelleflerin inceleme kapsamında olmayan dönem beyannamelerinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılıp yararlanılmayacağı,
- 2- Kanuni süresinde verilmeyen vergi beyannamesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak verilmesi halinde vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5 vergi indirim hakkından yararlanıp yararlanamayacağı.
- 3- Pişmanlık zammının hesabı,

II- Hakkında Vergi İncelemesi Başlanılan Mükelleflerin İnceleme Kapsamına Alınmayan Dönemler İçin Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanıp Yararlanamayacağı

Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için, “*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması*” gerekmektedir. Bu hükme göre pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için haber verme veya pişmanlıkla beyanname verme tarihinden önce mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmamış olması gerekmektedir. Vergi incelemeleri Vergi Usul Kanununun 135. Maddesinde belirtilen vergi müfettişleri tarafından yürütülür. Vergi incelemeleri, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde yürütülmektedir.⁵

Yönetmeliğin 6’ncı maddesinde, vergi inceleme görevinin yazı ile verileceği, bu yazılarda incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verileceği, vergi incelemesinin, sadece inceleme görev yazısında belirtilen **konu ve döneme ilişkin** olarak yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı, Yönetmeliğin 11 inci maddesinde, incelemeye başlama bildiriminde, **incelemenin türü (tam/sınırlı)** incelemeye alınma **gerekçesi**, incelemenin **konusu**, inceleme **dönemi**, **vergi türü** ve mükelleflerin hak ve yükümlülüklerine yer verileceği belirtildikten sonra, 23. Maddesinde incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, **tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl**, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, **katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde** incelemenin bitirilmesinin esas olduğu, incelemenin bu sürelerde tamamlanamayacağının anlaşılması halinde ilgili vergi müfettişinin

AYM 4.6.2017 tarih ve E:2017/24; K: 2017/112 sayılı kararında ise, “kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında yargılama hukukunun doğası gereği olduğu ve Anayasal sorun oluşturmadığına karar verilerek dava reddedilmiştir.

AYM’nin 11.8.2020 tarihli RG’de yayımlanan 1.7.2020 tarihli 2016/70 sayılı bireysel başvuru kararında ise, pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin hukuken korunması gerektiğini kabul etmiş, ancak önceki dönemlere ait vergi beyannameleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucundaki tarhiyatlar nedeniyle izleyen yıllardaki beyannamelerin de incelenme ihtimali üzerine, beyannamelerini ihtirazi kayıtla düzelterek dava açan mükellefin davalarının vergi yargısınca reddedilmesi nedeniyle yapılan bireysel başvuru üzerine verilen kararda, söz konusu işlemin başvurucaya şahsi aşırı bir külfet yüklediği gerekçesiyle reddedilmiştir.

⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 31.10.2011 tarihli R.G’de yayımlanmıştır.

talebi üzerine tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği belirtilmektedir.

Her ne kadar Yönetmelikte vergi incelemesinin incelemeye başladıktan sonra 6+6 ay olmak üzere en fazla bir yıl içinde tamamlanması öngörülmekte ise de, uygulamada bu sürelerin aşıldığı görülmektedir. Ayrıca, Kanun hükmünde pişmanlıktan yararlandırılmama hali vergi türü ile sınırlandırılmış olmakla birlikte, uygulamada “tam incelemelerde” vergi türü olarak, gelir/ kurumlar vergisi+ KDV belirtilmekte, mükellef ÖTV mükellefi ise bunlara ÖTV de eklenmektedir. Böylelikle “vergi türü” konusunda 7338 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin pratikte mükellef hakkına katkısı sınırlı kalmıştır. Bu nedenle, vergi türü kriterinin yanında vergilendirme döneminin de dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi incelemesine alınmış olan bir mükellefin, inceleme süreci tamamlanıncaya kadar vergilendirme dönemine bakılmaksızın pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacak mıdır? Örneğin, 2022 hesap dönemine ait kurumlar vergisi ve KDV yönünden Haziran 2023 ayında vergi incelemesine alınan bir mükellefin, 2024 yılı Mayıs ayına ait KDV beyannamesi için pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün müdür? Gelir İdaresi Başkanlığınca bu durumdaki mükellefin vergi incelemesi sonuçlanmadığı gerekçesiyle pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmamaktadır. Bana göre bu uygulama pişmanlık müessesinin amacına ve kanun hükmüne ve vergi inceleme pratiğine aykırıdır. Şöyle ki, söz konusu mükellefin 2022 yılına ait kurumlar vergisi ve KDV beyannamelerinin pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak düzeltilmesi veya hiç verilmeyen beyannamenin verilmesi mümkün değildir. Bu konu tartışma dışıdır. Ancak, bu mükellefin vergi incelemesine alınmayan 2023 ve 2024 yılına ait vergi beyannamelerinin pişmanlık hükümlerine göre düzeltilmesi veya verilmemiş beyannamelerin verilmesine engel olacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Keza, mükellefe gönderilen vergi inceleme başlama yazısında incelemenin dönemi 2022 yılı, konusu kurumlar vergisi ve KDV’dir. Vergi müfettişinin mükellefin 2023 veya 2024 yılı için mükelleften bilgi ve belge istemesi, vergi incelemesinin kapsamını re’sen genişletmesi yukarıda belirtilen yönetmeliğe göre mümkün değildir. Öyleyse vergi incelemesi kapsamına alınmayan 2023 ve 2024 yıllarına ait vergi beyannamelerinin mükellef tarafından düzeltilmesi veya tamamlanması kanun hükmünün hatalı yorumundan kaynaklanmaktadır. Kanun hükmünde “vergi türü” ayırımına yer verildiği halde vergi dönemi ayırımına yer verilmemiş olması, kanun hükmünün incelemeye alınmayan yıllar için de pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı şeklinde anlaşılmalıdır. Kanun hükmünün bu şekilde yorumlanması halinde vergi incelemesine alınmış olan bir mükellefin bazı durumlarda 5-6 yıl pişmanlık hükümlerinden yararlanmasına engel olacaktır. Bu durumun mükellef hakkının ihlali olarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi inceleme süresinin uzun tutulmasından mükellef neden zarar görsün?

Örneğin, 2018 veya 2019 yılı hesaplarının tam veya kısmi incelemeye alınmasının, mükellefin 2021 yılı için pişmanlıkla beyanda bulunmasını engellemek bir mükellef hakkını yok etme sonucunu doğuracaktır. Kaldı ki devletin mali egemenlik hakkından kaynaklanarak oluşturduğu mali kanunların verdiği üstün ve güçlü yetkileri kullanan idare karşısında, mükelleflerin sahip oldukları hakları, sınırlayıcı değil genişletici yorum ile değerlendirmek gerekmektedir. Ancak uygulamada vergi dairelerinin bu konuda kanunun lafzi yorumuna bakıp katı bir tutum sergiledikleri ve her hangi bir yılı bir vergi türünde incelemeye alınan mükelleflerin diğer yıllar için söz konusu vergi türünde verecekleri pişmanlık beyanlarını kabul etmediği görülmektedir.⁶

Danıştay 9. Dairesinin 17.09.202 tarih ve E:2009/3957; K:2012/4625 sayılı kararı da yukarıda belirttiğimiz görüşümüz paralelinde olup, VUK’un 371. maddesinde vergi inceleme kapsamına alınmayan hesap dönemi için mükellefin pişmanlık hükmünden faydalanmasını engelleyen bir hüküm

⁶ Bumin Doğrusöz, Pişmanlıkta Vergi Türünün Süre Yönünden Anlamı (Hukuka Göre 28.6.2022)

bulunmamaktadır. Danıştay 9. Dairesi söz konusu kararında, “**dosyada bulunan vergi dairesi yazısında**, davacı hakkında 2006/Aralık dönemine ilişkin olarak vergi incelemesi bulunmadığı, incelenen dönemlerinin 2007/Haziran ve Temmuz dönemleri olduğu belirtildiğinden pişmanlık talebinin kabul edilmemesi suretiyle kesilen cezada yasaya uygunluk bulunmadığından İstanbul 2. Vergi Mahkemesi’nin 30.12.2008 tarih ve E:2007/3535, K:2008/3454 sayılı kararının bozulmasına oybirliği ile karar vermiştir.

Sonuç itibarıyla, mükellefin 2022 yılına ait hesap ve işlemlerinin kurumlar vergisi ve KDV yönünden vergi incelemesine alınmış olması halinde, yukarıda belirtilen Yönetmeliğin 6’ncı maddesine göre, “**vergi incelemesinin, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı**” şeklindeki açık hükümler çerçevesinde vergi inceleme elemanı yeni bir görevlendirme yazısı ile görevlendirilmedikçe, vergi inceleme elemanının mükellefin 2024 yılına ilişkin işlemlerini vergi incelemesine alması veya vergi incelemesine başlaması hukuken mümkün olmadığından, 2022 yılı için başlatılan vergi incelemesi gerekçe gösterilerek, 2024 yılı için verilen pişmanlık talepli beyanname nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasının hukuka aykırı olacağı açıktır.

III- İnceleme Dönemi Dışında Kalan Dönemler İçin Verilen Pişmanlık Beyannamelerinin Kabul Edilmemesinin Sonuçları

VUK’un 371 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 inci bendine göre, vergi incelemesine alınan döneme ait **vergi türü** için verilecek beyannameler için “pişmanlık” hükümlerinden yararlanılamayacağı konusunda bir tereddüt yoktur. Vergi İdaresi mükellef hakkında vergi incelemesine başlandıktan sonra gerek vergi incelemesine alınan dönemlerden önceki gerekse vergi incelemesine alınan dönemden sonraki tüm dönemler için incelemeye alınan vergi türü nedeniyle mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı görüşündedir. Bu görüşe katılmıyorum.

Daha önce de belirttiğimiz gibi uygulamada sınırlı vergi incelemeleri hariç, vergi inceleme görevlendirmelerinde, inceleme dönemi yanında “kurumlar + KDV” veya “gelir + KDV” vergi türleri inceleme kapsamına alınmaktadır. Dolayısıyla iki temel vergi birlikte inceleme konusu olarak belirlenmektedir. Pişmanlık hükmünden faydalanamama hali inceleme dönemi ile sınırlı olmalıdır. İnceleme dönemi dışındaki dönemler için mükellef tarafından verilen beyanamedeki vergi tutarı üzerinden vergi ziyayı cezasının %50 yerine bir kat olarak kesilmesi, mükellef hakkında ikmalen veya re’sen yapılmış bir tarhiyattan söz edilemeyeceği için mükellefin uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkından yararlanmasına engel bir durum ortaya çıkmayacaktır. Ancak, inceleme dönemine ilişkin olarak inceleme kapsamındaki vergi türü için vergi inceleme raporuna istinaden vergi tarh edilmesi halinde, mükellefin incelemenin yapıldığı dönemden itibaren üç yıl süre ile uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Örneğin, 2022 yılı için sadece KDV yönünden vergi incelemesine alınan mükellefin 2024 yılı için KDV yönünden verdiği düzeltme beyannamesinin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmaması halinde, 2024 yılı için mükellefin beyanı üzerinden tarh edilen KDV tahakkuk fişi üzerinden tahakkuk etmiş olduğundan ve 2024 yılı için ikmalen veya re’sen vergi tarhından söz edilemeyeceğinden mükellefin uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkı bu durumdan etkilenmeyecektir. Ancak, 2022 yılı için vergi inceleme raporuna istinaden ikmalen veya re’sen vergi tarh edilmiş olması halinde, mükellef üç yıl süre ile (2022, 2023 ve 2024 yılları için) uyumlu mükelleflere vergi indirim hakkından yararlanamayacaktır. Bu takdirde, mükellefin önceki yıllarda yararlandığı vergi indirimleri vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

IV- Kanuni Süresinde Verilmeyen Vergi Beyannamesinin Pişmanlıkla Verilmesi Halinde Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı

GVK'nın mükerrer 121 nci maddesinde düzenlenen "uyumlu mükelleflere vergi indirimi" nedeniyle mükellefe tanınan %5 oranındaki gelir/kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilmenin şartlarından birincisi kanunda sayılan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasıdır. Kanuni süresinde verilmiş olan bir beyanname için sonradan verilecek **düzeltilme beyannamesinin** her hal ve takdirde, ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyat yapılmadan önce, diğer bir ifade ile vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenip mükellefe tebliğ edilmeden veya vergi incelemesine başlanmadan önce verilmiş olması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı %5 oranındaki vergi indiriminden yararlanabilmek için süresinde verilmiş bir beyanname için düzeltme amacıyla pişmanlık beyannamesi veren mükellefi söz konusu haktan yararlandırmakta, ancak kanuni süresi içinde verilmeyen bir beyanname için daha sonra pişmanlık hükümleri kapsamında verilen beyannamelerde mükelleflerin %5 oranındaki indirimden yararlanamayacağı görüşündedir. Kanunun parantez içi hükmünde "... veya " bağlacı kullanılarak, **"pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz"** denilmektedir. Pişmanlık beyannamesinin hiç verilmemiş bir beyanname için verilebileceği gibi verilmiş bir beyannameye ek beyanname olarak verilmesi de mümkündür.

Verilmiş bir beyanname üzerine 2026 yılı için **120.000 TL'ye** kadar ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak vergi tarhiyatları nedeniyle uyumlu mükellef vergi indirimi hakkı ihlal edilmezken, mükellefin herhangi bir nedenle vermeyi unuttuğu bir beyannameyi bir gün sonra kendiliğinden pişmanlıkla verdiği takdirde, hiç beyanname verilmemiş gibi işlem tesis edilerek; İdare ilgili mükellefi uyumlu mükelleflere vergi indirimi hakkından yararlandırılmamaktadır. ⁷İdarenin uygulamasında hiç verilmemiş beyanname üzerine herhangi bir vergi tahakkuk ettirilip ettirilmemesinin de bir önemi yoktur.

V- Beyannamenin Pişmanlıkla Verilmiş Olması Halinde Uyumlu Mükelleflere Vergi İndiriminin İhlalinden Söz Edilemez

GVK'nın mükerrer 121'nci maddesinin ikinci fıkrasında söz konusu vergi indiriminden faydalanabilmek için; "indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla **veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz**) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması" gerektiği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde, vergi kanunlarının yorumunda kanun hükmünün lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği belirtilmiştir. GVK'nın mükerrer 121'nci maddesinin ikinci fıkrasındaki parantez içi hükmünde, "veya" bağlacından sonra, "pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz" denilmek suretiyle, kanun hükmünün farklı şekillerde yorumlanması imkanını ortadan kaldırmıştır. Kanun hükmü şöyledir:

*"İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla **veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz**)"*

⁷ GVK'nın Mük. 121. Maddesinin 2. Fıkrasının 2. Bendinde, "kesinleşen tarhiyatların indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan birinci fıkradaki indirim tutar sınırının (2016 yılı için 12.000.000 TL) %1'i aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz" denilmektedir.

Kanunun hükmünün lafzı açıktır. Parantez içi hükümde “veya” bağlacı ile ayrılmış sıralı iki cümle bulunmaktadır. 1.) Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz. 2.) Pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz. Bu yorum, Türkçe dil bilgisinin yazım kurallarının da bir gereğidir. Gelir İdaresi Başkanlığı parantez içindeki bölümü şöyle okumaya ve anlamaya çalışmaktadır: “kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak (*virgül*) kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.” Ne yazık ki, kanun hükmünde söz konusu virgül bulunmadığı halde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 301 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.1. bölümünde söz konusu cümleye kanun hükmünde bulunmadığı halde “virgül” konulduğu ve cümlenin anlamının değiştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Tebliğdeki cümle şöyledir: “Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin **olarak**, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.” Kanun hükümlerinin anlaşılmasında ve yorumlanmasında noktalama işaretleri kelimeler kadar önemlidir.

Lafzi yorum bir kenara, **sistemik yorum** yapılması halinde de aynı sonuca varılmaktadır. Şöyle ki, bir vergi beyannamesinin düzeltme amacıyla verilebilmesi için daha önce verilmiş bir beyannamenin olması gerektiği halde, **pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmek için daha önce verilmiş bir beyannameye ihtiyaç yoktur**. Öyleyse cümlenin başında geçen “*kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak*” ibaresinin, hiç verilmemiş beyannameler ile ilgisi olduğunu düşünmemizi gerektirecek bir sebep de yoktur. Dolayısıyla, “*kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak*” ibaresinin **sadece** düzeltme yoluyla verilen beyannameleri kapsadığı açıktır.

Son olarak **amaçsal yorum** yapılması halinde ise, Türk Vergi Sisteminde yaklaşık 70 yıldan beri uygulanmakta olan pişmanlık müessesesi, gerek süresinde verilen beyannamelerin düzeltilmesi amacıyla, gerekse süresinden sonra verilen beyannameler için uygulanmaktadır. Pişmanlık sözcüğünün anlamı da bu şekildedir. Süresinde verilen bir beyannameye istinaden pişmanlıkla verilen bir beyanname ile süresinde verilmeyen bir beyannameye ek olarak verilen pişmanlık beyannamesi arasında sonucu itibarıyla bir fark yoktur. Her ikisinde de tahakkuku gereken vergi, kısmen veya tamamen zamanında tahakkuk ettirilmemiş olabilir. Pişmanlık beyanının kendisi bizatihi yasalara “**uyumun**” göstergesidir. Yasaya herhangi bir nedenle uyulmamış olunması halinde bu durumu kendiliğinden devlete bildiren kişiye ceza kesilmemesi başlı başına bir **vergiye uyum** örneğidir. Diğer taraftan, herhangi bir nedenle vergi beyannamesini kanuni süresi içinde vermeyen bir mükellefin beyannamesini kendiliğinden veren ve tahakkuk eden vergiyi pişmanlık zammını ile birlikte yasal süresi içinde ödeyen mükellefe **ölçüsüz** bir müeyyide uygulanması (üç yıl süre ile %5 vergi indirim hakkından yoksun bırakılması) ne hukuk mantığı ile ne de kanunun getiriliş amacı ile uyumludur.

Emsal Yargı Kararları

Yargıya intikal etmiş pekçok olayda, mahkemeler hiç verilmemiş beyannamelerle ilgili olarak pişmanlıkla verilen beyannamelerin uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyeceği yönünde kararlar vermiştir. Gerekçelerine katılmamakla birlikte, farklı mahkemelerin aksi yönde kararlarının da bulunduğunu belirtmek isterim.

Ankara 4. Vergi Mahkemesi 15.10.2019 tarih ve E: 2019/439; K:2019/839 sayılı kararında;“ pişmanlıkla verilen beyannamelerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olma şartının ihlali sayılmayacağı açıkça hükme bağlandığından ve indirimden yararlandırılmama nedeni olarak gösterilen damga vergisinin de pişmanlıkla beyan edilerek ödendiği hususunda taraflar arasında ihtilaf

bulunmadığından davacının vergiye uyumlu mükellefler için getirilen %5 indirim hakkında yararlandırılmasına ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmediğinden ” davanın kabulüne karar vermiştir.⁸ Söz konusu karar, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 15.01.2020 tarih ve E:2019/1635; K:2020/6 sayılı kararı ile kesinleşmiştir.

Ankara 4. Vergi Mahkemesi 30/12/2022 tarih ve E:2022/883, K:2022/2577 sayılı kararı da bu yönde olup, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, Ankara 4. Vergi Mahkemesinin bu kararının istinaf incelemesinde davalı idarenin vergi mahkemesi kararının kaldırılması yönündeki talebini 31/05/2023 gün ve E:2023/588, K:2023/538 sayılı kararı ile reddetmiştir.

Muhtasar beyannamesini pişmanlıkla veren mükellef hakkında **Ankara 1. Vergi Mahkemesi** 30.10.2019 tarih ve E:2019/461; K:2019/1149 sayılı kararı ile davayı kabul etmiş olup, bu karar Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 21.10.2020 tarih ve E:2020/215; K:2020/763 sayılı kararı ile hukuka uygun bulunmuştur. Ankara BİM 1. Vergi Dava Dairesinin yukarıdaki kararının davalı idarenin temyizden bozulması talebini inceleyen Danıştay 9. Dairesi, 22.5.2025 tarih ve E.2023/8555 K: 2025/2410 sayılı kararı ile BİM'nin kararını onamıştır.

Böylelikle, Danıştay 9. Dairesi GVK'nın mükerrer 121. Maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinin parantez içi hükmündeki “... **veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz**” şeklindeki açık kuralı dikkate alarak, pişmanlıkla verilen beyannamelerin kanuni süresinde verilmemiş beyanname olarak değerlendirilemeyeceğine hükmetmek suretiyle önemli bir ihtilafın çözümünü sağlamıştır.⁹

VI- Pişmanlık Zammının Hesabı Ne Şekilde Yapılmalıdır?

Vergi Usul Kanununun 371 nci maddesinin birinci fıkrasının 5. Bendinde, “*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*” gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre pişmanlık zammının hesabının 6183 sayılı Kanununun 51 nci maddesi çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun **Gecikme Zammı, Nispet ve Hesabı** başlıklı 51 nci maddesinin birinci fıkrasında şu hükümlere yer verilmiştir:

“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 (21/5/2024 tarihli ve 32552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %4,5 olarak belirlenmiştir.) oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.”

⁸ 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle damga vergisi beyannameleri kapsam dışında bırakılmıştır.

⁹ Danıştay 9. Dairesi söz konusu kararında, ayrıca, BİM'nin mükellefin beyannamesinde “vergi indirimi” satırında gösterilen 174.267 TL'lik kısmın vergi borçlarına mahsup edilerek kullanılması gerektiği yönündeki görüşüne katılmayarak, mahsup süresi geçen vergi indirim tutarının da mükellefe faizi ile birlikte iade edilmesi gerektiği görüşüyle dosyayı davacının talebi doğrultusunda yeniden karar verilmek üzere BİM'e göndermiştir.

Danıştay 9. Dairesi benzer nitelikteki 4.3.2024 tarih ve E.2023/5224 K:2024/1059 sayılı Kararında ise, beyannamede yer alan vergi indirimine isabet tutarın kurumlar vergisinden mahsup edilememesi nedeniyle bu vergi davacı şirket tarafından ödendiğinden, vergi indirimine ilişkin şartları sağlayan davacı şirketçe 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerin ödenip ödenmediği ve ödenmişse ödeme tarihleri de dikkate alınarak, bu vergilere ilişkin yapılan ödemeler ile vergi indiriminden ödenmesi gereken kurumlar vergisi mahsup edildikten sonra kalan vergi indirimi tutarı olan 324.504,82-TL'nin karşılaştırılması suretiyle oluşacak sonuca göre bu kısım yönünden yeniden bir karar verilmesi görüşüyle dosyayı ilgili BİM'ye iade etmiştir. Mahkeme bu kararında, mükellefin beyannameyi izleyen bir tam yıl içinde iadesi istenen vergi indirim tutarı kadar ödenecek vergisinin bulunup bulunmadığının araştırılmasını istemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde 1985 yılında 3239 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce pişmanlık zammının, “...**ödemenin geciktiği her ay ve kesri için %2 nispetinde zamla birlikte...**” şeklindeki ifade nedeniyle ortaya çıkan ihtilafları önlemek için 6183 sayılı Kanununun 51. Maddesine atıf yapılarak her ay ve kesri deyiminin Vergi Usul Kanununun 18. Maddesindeki aylık süreden 30 günün anlaşılması, ayrıca ay kesirlerine isabet eden pişmanlık zammının hesabının, gecikme zammında olduğu gibi günlük olarak hesaplanması amaçlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile devlet alacağıının gecikmesi nedeniyle paranın getirisinden mahrum kalınan süreye isabet eden faizin doğru ve adil şekilde hesaplanması öngörülmüştür. Özetle, yapılan düzenleme ile pişmanlık beyannamesi veren mükelleflerin gecikilen süreye isabet eden tutardan daha fazla zam (faiz) alınmasına neden olan tereddüt ortadan kaldırılarak, pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflerin faiz yoluyla cezalandırılmasına neden olan hatalı uygulamaya son verilmesi amaçlanmıştır.

Yukarıda belirtilen iki kanun hükmünün birlikte incelenmesinden de görüleceği üzere, gerek gecikme zammı gerekse pişmanlık zammının hesabında uygulanacak oran ve hesaplama yöntemi aynı esaslara bağlanmıştır. Buna göre, pişmanlık zammının hesabında ay kesirlerinin günlük, bir aylık sürenin ise 30 gün olarak dikkate alınması gerekmektedir. Keza, 6183 sayılı Kanununun 8. Maddesinde sürelerin hesabında Vergi Usul Kanununa yapılan atıf nedeniyle Vergi Usul Kanununun sürelerin hesabıyla ilgili 18. Maddesindeki hükmün dikkate alınması gerekmekte olduğundan, bir aylık sürenin 30 gün olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır.¹⁰ Ancak, kanunun açık hükmüne ve yüksek yargı kararlarına rağmen, mükellef aleyhine olan hatalı pişmanlık zammı hesap yöntemi 40 yıldan beri devam etmektedir.

Örneğin, 28.10.2025 tarihinde verilmesi gereken KDV beyannamesi ile ödenmesi gereken 10.000.000 TL KDV'nin pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak bir gün sonra 29.10.2025 tarihinde verilmesi ve ödenmesi halinde, pişmanlık zammının ay kesirleri dikkate alınarak 1 gün üzerinden $(10.000.000 * \%4,5 * 1/30) = 15.000$ TL olarak hesaplanması gerekmektedir. (Pişmanlık zammının 8484 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile 21.5.2024 tarihinden itibaren aylık %4,5 oranında uygulanması gerekmektedir.)¹¹

Öte yandan, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi nedeniyle pişmanlıkla verilen beyannamenin verildiği tarihten itibaren mükellefe 15 gün ödeme süresi (vade) verilmekte ve pişmanlık zammının tutarı bu süre de dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Mükellefin tahakkuk eden vergiyi tahakkuk fişinde gösterilen süreden (vade) önce ödemesi halinde, erken ödenen gün sayısı dikkate alınarak fazla tahakkuk eden ve ödenen kısmın düzeltme hükümlerine göre mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

“Mükellefin vade tarihinden önce ödemede bulunması ve erken ödemenin hesaplanan ve tahakkuk ettirilen pişmanlık zammını etkilemesi durumunda fazla hesaplanmış olan pişmanlık zammı düzeltme hükümlerine göre düzeltilir.”¹² Bu durum faizin, paranın satın alma gücündeki azalmayı (kayı) karşılamak üzere borçlu tarafından alacaklıya yapılan ek ödeme (bedel) şeklindeki ekonomik yaklaşımın tabii bir sonucudur.

Vergi Usul Kanununun 371 nci maddesinde 3239 sayılı Kanun ile 1985 yılında yapılan değişiklik sonrasında yayımlanan 169 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Teblięinde “ay kesirlerinin dikkate alınmasından” söz edildiği halde, hesaplamalarda ay kesirleri dikkate alınmaksızın 30 günden daha

¹⁰ 169 nolu VUK Genel Teblięinde, “ay tabirinin takvim ayı olarak kabul edilmesi, pişmanlık zammının hesaplanmasında idare ile mükellef arasında sürekli ihtilaflara yol açmıştır. Bu nedenle 1.1.1986 tarihinden itibaren yapılacak uygulamalarda “her ay ve kesri” deyiminin Vergi Usul Kanununun 18 inci maddesi hükmüne istinaden 30 gün olarak anlaşılması ve pişmanlık zammının da buna göre hesaplanması gerekmektedir” ifadesine yer verilmiştir.

¹¹ 13.11.2025 tarihinden itibaren Pişmanlık zammı oranı aylık %4,5'ten %3,7'ye indirilmiştir.

¹² Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Madde:48

az gecikmeler için de tam ay üzerinden pişmanlık zammı hesaplandığı görülmektedir.¹³ Diğer bir ifade ile 169 Nolu Genel Tebliğde verilen örneklerde, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesindeki “Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir” hükmü görmezlikten gelinerek hesaplamalarda ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınmıştır.

“Örnek 1. *Vadesi 20 Haziran 1985 olan bir vergi için 8 Mayıs 1986 tarihinde pişmanlık talebiyle beyanname verildiği takdirde, tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen verginin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir ki, örneğimize göre bu süre 23 Mayıs 1986 tarihinde sona ermektedir. Bu suretle tahakkuk eden verginin 20 Mayıs 1986 tarihine kadar ödenmesi halinde, aranılacak pişmanlık zammı; 20 Haziran 1985 – 20 Ocak 1986 arasında geçen 7 aylık süre için % 2’den % 14 ve 20 Ocak 1986 – 20 Mayıs 1986 arasında geçen 4 aylık süre için de % 5’den % 20 olmak üzere toplam % 34 olacaktır. Şayet ödeme 20 Mayıs 1986 – 23 Mayıs 1986 tarihleri arasında yapılırsa, bu takdirde de verginin 20 Mayıs – 20 Haziran arasındaki ay kesri göz önüne alınmak suretiyle % 39 pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.”*

Örnek 3. *Vadesi 20 Ocak 1986 olan bir vergi için 15 Nisan 1986 tarihinde pişmanlık talebiyle beyanname verildiği takdirde, buna ilişkin ödeme süresi 30 Nisan 1986 tarihinde sona ermektedir. Bu suretle tahakkuk eden verginin pişmanlık beyannamesinin verildiği Nisan ayının 20 sine kadar ödenmesi halinde aranılacak pişmanlık zammı;*

*20 Ocak – 20 Şubat (1986) için % 10
20 Şubat – 20 Mart (1986) için % 7
20 Mart – 20 Nisan (1986) için % 7, olmak üzere toplam % 24 olacaktır.*

Şayet ödeme 20 Nisan 1986 – 30 Nisan 1986 tarihleri arasında yapılırsa bu takdirde verginin, 20 Nisan – 20 Mayıs arasındaki ay kesri gözönüne alınmak ve % 7 daha ilave edilmek suretiyle (% 24 + % 7 =) % 31 pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi icap etmektedir.”

Pişmanlık zammının hesabının gecikme zammının hesabında olduğu gibi günlük olarak hesaplanması gerektiği konusunda bana göre tereddüt yoktur. Pişmanlık zammının hesabı konusunda Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde 6183 sayılı Kanununun 51. Maddesine yapılan yollama açıktır.¹⁴ Nitekim pişmanlık zammının hesabında ay kesirlerinin gün olarak dikkate alınmadığı bir hesaplama ile ilgili olarak Danıştay’a intikal eden bir olayda, Danıştay 7. Dairesi de bu hususu şu şekilde teyit edilmiştir.

“.... Vadesinde ödenmeyen vergiler için pişmanlık zammı ödenmesini öngören 213 sayılı Kanunun 371 nci maddesi, vadesinde ödenmeyen tüm amme alacaklarına uygulanması gereken gecikme zammının niteliği, oranı ve hesaplama şekline dair saptamalara yer veren 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesi hükmüne göre, özel düzenleme olup, olayda, öncelikle uygulanması gerekmektedir. Ancak, 371 inci maddede ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının hangi kritere göre hesaplanacağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmadığından, 51 inci maddedeki bu konuda getirilen düzenlemenin dikkate alınması suretiyle verilen karar sonucu itibarıyla yerinde görülmüş ve davalı idarenin temyiz istemi oy birliği ile reddedilmiştir.”¹⁵

Gecikme Zammı, Pişmanlık Zammı ve Gecikme Faizi Üçlemesinin Gerekeşi

Vergi mevzuatımızda tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen vergiler için mükelleften 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre gecikme zammı, vergi alacağının herhangi bir nedenle kanuni süresi

¹³ 169 Nolu VUK Genel Tebliği 31 Aralık 1985 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ Bir günlük gecikmenin dahi tam ay sayılması veya ödemenin gerçekleştiği tarihten sonrasına zam işletilmesi, kanunilik ve ölçülülük ilkeleriyle bağdaşmamakta; mükellef aleyhine orantısız bir mali külfet doğurarak müessesenin gönüllü uyumu teşvik eden özünü zedelemektedir. (Dr. Ahmet Emrah Geçer, Pişmanlık Zammına Dair Bir Değerlendirme. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 446 Sy: 111.Kasım 2025)

¹⁵ Danıştay 7. Dairesinin 03.03.2010 tarih ve E.2007/802 K: 2010/1128 sayılı kararı

içinde tahakkuk ettirilmemiş olması halinde ise, normal ödeme tarihinden verginin (ikmalen, re'sen, idarece) tahakkuk ettirildiği tarihe kadar geçen süre için VUK'un 112. Maddesine göre "gecikme faizi", pişmanlıkla verilen beyannamelerde ise normal vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için gecikme zammının hesabında olduğu gibi "pişmanlık zammı" alınmaktadır. Gecikme faizinin hesabında 112. Maddedeki özel hüküm nedeniyle ay kesirleri dikkate alınmadığı halde, gecikme zammı ve gecikme zammı gibi hesaplanan pişmanlık zammında ise ay kesirleri günlük olarak dikkate alınır. Her üç zammın alınmasının temel mantığında, "her alacak ve borç ilişkisinin faizi gerektirmesidir.

3239 sayılı Kanun ile VUK'un 112 inci maddesinde, gecikme faizi konusunda yapılan düzenlemenin gerekçesi şu şekilde belirtilmiştir: "Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak ve borç münasebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulandığı, faiz alınmasını gerektiren en önemli sebebin zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak Devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükellefin mükafatlandırılmasını önlemektir."

Gecikme faizi uygulamasının Anayasaya uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.1988 gün ve E:1988/7; K:1988/27 sayılı Kararında, gecikme zammı ve gecikme faizi yükümlülüğünün belli şartlarda vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyet olduğu, faizin ekonomik açıdan "paranın fiyatı" olduğu vurgulandıktan sonra; "herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında paranın asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın almasına olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, bugünkü ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir, elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli bir tarihte ödemesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkanlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur" değerlendirmesinde bulunulmuştur.

Danıştay 7.Dairesi 24.2.2005 tarih ve E:2002/28; K:2005/237 sayılı Kararında, "Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu zararın" faiz adı altında yapılan ek ödemelerle karşılandığı belirtilerek, Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen 21.9.1988 gün ve E:1988/7 ve K:1988/27 sayılı Kararına atıfta bulunarak, söz konusu Kararda da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinde öngörülen gecikme faizi ile ilgili olarak yapmış olduğu nitelemenin de bu yolda olduğu, "faizin" paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı yani "tazminatı" olduğu vurgulanmıştır.

Danıştay 4.Dairesi ise 12.12.1994 gün ve E:1994/2987; K:1994/5882 sayılı Kararında, yükümlü kooperatifin müteahhit firmaya yaptığı istihkak ödemelerinden vergi tevkifatı yapmaması nedeniyle tarh edip uzlaşılacak vergi üzerinden tahakkuk ettirilen gecikme faiziyle ilgili olarak açılan davada; "... Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinde uzlaşma yoluyla belirlenen vergi miktarı üzerinden normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmiş ise de, borç-alacak ilişkisinde alacak aslının geciktirildiği süreye, yani mükelleflerin devletin parasını haksız olarak kullandıkları süre için gecikme faizi hesaplanması gerektiği, olayda gecikme faizinin istihkak ödemelerinin yapıldığı tarihi takip eden ayın 20.gününden itibaren, müteahhit firma tarafından bu işle ilgili kazanca ait beyannamenin verildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanması gerekirken, normal vade tarihi ile uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih arasında geçen süre için hesaplanmasının yerinde olmadığı gerekçesiyle dava konusu gecikme faizini kaldıran Vergi Mahkemesi Kararını aynı gerekçelerle onamıştır.

Danıştay 9.Dairesinin 17.3.1993 gün ve E:1992/3881; K:1993/1261 sayılı Kararında ise, "gecikme faizi, vergi cezası niteliğinde olmayıp enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek

düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur” denilmiştir.

Gecikme faizi konusunda yüksek yargının yukarıda belirtilen yorum ve değerlendirmeleri, gecikme zammı ve pişmanlık zammı için de geçerli olduğundan, pişmanlık zammının hesabında verginin normal ödeme vadesinden ödeme tarihine kadar geçen sürenin esas alınması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Mevcut idari uygulamanın, kanunun açık hükmü karşısında kanunilik ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğu ortadadır.