

Sirküler Tarihi : 02.03.2009
Sirküler No : 2009/047

ELEKTRONİK ORTAMDA DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLİRKEN YANLIŞLIKLARLA “PİŞMANLIK TALEPLİ” YERİNE “KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA” SEÇENEĞİNİN İŞARETLENMESİNİN SONUÇLARI

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun mükerrer 257 nci maddesine, 5398 sayılı Kanunun 23/a maddesi ile eklenen ve 21.7.2005 tarihinde yürürlüğe giren fıkra uyarınca, **kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden** veya **pişmanlık talepli** olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmekte ve **bu ileti** tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçmektedir.

Maliye Bakanlığı mükerrer 257 nci maddenin kendisine vermiş olduğu yetkiye istinaden, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin¹ kanuni sürelerinden sonra da elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin teknik yapıyı oluşturduktan sonra, 351 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, 13.10.2005 tarihinden itibaren, zorunluluk kapsamına giren mükelleflerce ister kanuni süresi içerisinde, isterse kanuni süresinden sonra kendiliğinden ya da pişmanlık talepli olarak verilecek beyannamelerin elektronik ortamda kabul edileceğini açıklamış bulunmaktadır. Söz konusu düzeltme beyannamelerinin ihtiyari olarak elektronik ortamda verilmesi uygulaması 05.03.2007 tarihinden önce verilen beyannameler için devam etmiştir. Ancak 05.03.2007 tarihinde yürürlüğe giren 368 no.lu VUK Tebliği ile, bu tarihten itibaren zorunlu olarak elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin bulunan düzeltme beyannamelerinin de elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

1. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI UYGULAMASI:

1.1. Beyannamelerin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Verilmesi:

VUK’nun mükerrer 355’inci maddesinin sonuna 5398 sayılı Kanunla eklenen ve 21.7.2005 tarihinde yürürlüğe giren fıkra uyarınca, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannamelerin kanuni süresi içerisinde elektronik ortamda verilmeyip, kanuni süresinin sonundan başlayarak birinci 15 gün içinde elektronik ortamda verilmesi halinde uygulanması gereken **özel usulsüzlük cezası** ¼ oranında, bu süreyi takip eden ikinci 15 günlük süre içinde yine elektronik ortamda verilmesi halinde ise ½ oranında uygulanmaktadır.

Beyannamelerin kanuni süresi ve bunu takip eden birinci ve ikinci 15 günlük süreler de geçtikten sonra kağıt ortamında veya elektronik ortamda verilmesi veya bu beyannamelerin verilmediklerinin idarece tespit edilmesi halinde mükerrer 355’inci maddede yazılı özel usulsüzlük cezası **tam** olarak kesilmektedir.

Beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilmesi durumunda da, beyannamelerin kanuni süresi içinde ve elektronik ortamda verilmemiş olmasından dolayı yukarıda açıklandığı şekilde özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

¹ Elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan beyannameler 2008/38 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır.

1.2. Beyannamelerin Kanuni Süresi İçerisinde ve Kağıt Ortamında Verilmesi:

Elektronik ortamda gönderilme zorunluluğu bulunan beyannamelerin elektronik ortamda verilmeyerek ilgili vergi dairesine elden veya posta vasıtasıyla ve kanunî süresi içerisinde verilmesi durumunda, bu beyannamelerle ilgili tahakkuklar derhal verilecek ve bu beyannameler kanunî süresinde verilmiş beyanname sayılacak olmakla birlikte, bunların mükellefleri adına (beyannamelerini elektronik ortamda vermemiş olmalarından dolayı) Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olan ve durumlarına uyan özel usulsüzlük cezası tam olarak kesilecektir.

1.3. Kanuni Süresi İçerisinde Elektronik Ortamda Verilen Beyannameye Ek Olarak Kanuni Süresinden Sonra Kağıt Ortamında Beyanname Verilmesi:

Elektronik ortamda verilmesi zorunlu olan ve kanunî süresi içerisinde elektronik ortamda verilmiş bulunan bir beyannameyle ilgili olarak, kanunî süresi geçtikten sonra gerek kendiliğinden gerekse de pişmanlık talepli olarak kağıt ortamında ek beyanname verilmesi halinde mükellefler adına Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde yazılı özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

2. VERGİ ZİYAI CEZASI UYGULAMASI.**2.1. Beyannamelerin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi:**

Beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi halinde, VUK'nun 30, 341, 344 ve 352'nci maddeleri dikkate alınmak suretiyle, iki kat birinci derece usulsüzlük cezası² ile vergi ziyai cezasının % 50'si³ mukayese edilerek yüksek olanı kesilir.⁴

Verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergi, tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir. Kesilen ceza ise ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellef 30 gün içinde, bu cezayı dava konusu edebilir, uzlaşma isteyebilir veya VUK'nun 376'ncı maddesinde⁵ düzenlenmiş bulunan indirim müessesesinden yararlanmak suretiyle indirimli tutarı üzerinden veya bu imkandan yararlanmayarak tamamen ödeyebilir.

Bu açıklamalar, süresinde verilmiş olan beyannamelere ek niteliğinde verilen düzeltme beyannameleri için de geçerlidir. Yani kendiliğinden verilen bu düzeltme beyannameleri için de % 50 vergi ziyai cezası uygulanır.

Düzeltilme beyannamesinin elektronik ortamda verilmesi sırasında, "*kanuni süresinden sonra*" seçeneğinin işaretlenmesi halinde, beyanname kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmiş sayılır ve yukarıda açıklandığı şekilde vergi ziyai cezası kesilir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmiş olmasından dolayı tahakkuk fişi ve ihbarname ayrıca kağıt ortamında tebliğ edilmez.

² VUK'nun 352'nci maddesine göre, beyannamenin süresinde verilmemiş olması birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir. Bu fiil VUK'nun 30'uncu maddesi gereğince re'sen takdiri de gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanır.

³ VUK'nun 344'üncü maddesinin son fıkrasına göre, 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 uygulanır.

⁴ VUK'nun 336'ncı maddesine göre, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve genel usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir. Mukayesede özel usulsüzlük cezası dikkate alınmaz. Başka bir ifade ile fiil özel usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa, bu ceza mukayese edilmeksizin ayrıca kesilir.

⁵ VUK'nun 376'ncı maddesine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilir.

VUK'nun mükerrer 257'nci maddesinde 5398 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, tahakkuk fişı ve ihbarname elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişı ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer.

2.2. Beyannamelerin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Pişmanlık Talepli Olarak Verilmesi:

Bilindiği gibi VUK'nun "*Pişmanlık ve ıslah*" başlıklı 371'inci maddesi gereğince, 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 vermeleri hâlinde, haklarında ilgili maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

Beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi halinde de bu imkândan yararlanılabilir. Keza süresinde verilmiş olan beyannamelere ek niteliğindeki düzeltme beyannamelerinin de pişmanlık talepli olarak verilmesi mümkündür. Elektronik ortamda düzeltme beyannamesi verilirken, süresinden sonra ise "*DZT*" seçeneğinin yanısıra Pişmanlık Talepli (PIS) seçeneği seçilmeli, kesinlikle Kanuni Süresinden Sonra (KSS) seçeneği işaretlenmemelidir. Bu seçim işleminin ardından, "*ÖZEL ONAY*" butonu tıklanarak işlem tamamlanmalıdır. Beyanname gönderilirken yanlışlıkla da olsa "*pişmanlık talepli*" yerine "*kanuni süresinden sonra*" seçeneğinin işaretlenmesi halinde % 50 vergi ziyai cezası kesileceğinin unutulmaması gerekir.

2.3. Düzeltme Beyannamesi Verilirken Yanlışlıkla "Pişmanlık Talepli" Yerine "Kanuni Süresinden Sonra" Seçeneğinin İşaretlenmesi Halinde Kesilen Ceza Düzeltilebilir mi?

Yukarıda açıklandığı üzere, düzeltme beyannamesi verilirken dikkatli olunması gerekmekte olup, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesinin Pişmanlık Talepli (PIS) olarak verildiğine dair bölümün doğru işaretlenmesi çok önemlidir. Aksi takdirde % 50 vergi ziyai cezasına maruz kalınabilir. Üstelik bu ceza elektronik ortamda tebliğ edilmekte olduğu için uzlaşma ve dava açma sürelerinin kaçırılması durumları ile de karşılaşılması ihtimali son derece yüksektir. Son dönemlerde karşılaştığımız olaylar, bu durumun yaygınlaştığını ve kesilen cezaların farkında olunmadan kesinleştini göstermektedir.

Temin edebildiğimiz muktezalar, "*pişmanlık talepli*" olarak verilmek istenirken yanlışlıkla "*kanuni süresinden sonra*" seçeneği işaretlenerek verilen düzeltme beyannameleri dolayısıyla kesilen vergi ziyai cezalarına ilişkin düzeltme taleplerinin reddedildiğini göstermektedir.⁶

Saygılarımızla.

⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, 13.3.2008 tarih ve 6960 sayılı mukteza, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, 28.11..2008 tarih ve 35204 sayılı mukteza, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.5.2008 tarih ve 3281 sayılı mukteza, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.4.2008 tarih ve 3973 sayılı mukteza, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.11.2006 tarihli mukteza.