



VERGİ İNCELEME RAPORLARIYLA KESİLMESİ ÖNERİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ AZAMI (TAVAN) TUTARI NASIL TESPİT EDİLMELİ?

*HOW SHOULD THE CEILING OF SPECIAL
INFRACTION FINES SUGGESTED BY TAX
EXAMINATION REPORTS BE DETERMINED?*

Mesut UÇAK^(*)

ÖZET

Vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanasını süresi içerisinde her zaman yapılabilir. Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesinden beklenen asıl amaç ödenecek verginin doğruluğunu sağlamak olmakla birlikte yasa koyucu belirlediği kurallara riayet etmeyen mükelleflere uygulanacak ceza hükümlerini de ayrıca düzenlemiştir. Vergi cezaları vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olmak üzere üç kısma ayrılabilir. Mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlara yapılması ve cezaların kesilmesi amacıyla vergi inceleme raporları tanzim edilmektedir. VUK'un 353'üncü maddesinin 1/1'inci bendinde, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması fiillerine uygulanacak cezalar ile bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan ve kesilebilecek cezanın tutarı diğer tabirle azami ceza tutarı düzenlenmiştir. Ayrıca mezkur Kanun'un Ek 11 inci maddesi ve ilgili maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan yönetmelikle özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında alınmıştır. Mükelleflerin aynı yılının aynı nedenlerle değişik yıllarda incelenmesi sonucu, VUK'un 353/1-1'inci maddesinde yer alan fiillerin işlendiğinin tespiti durumunda kesilmesi önerilecek azami tutarın tespiti önem arz etmektedir. İlgili tutarın tespiti vergi inceleme süreci ve mükellef hakları göz önünde bulundurularak açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi incelemesi, ceza, uzlaşma, cezalarda indirim, ihbarname

ABSTRACT

A tax examination can be carried out at all times within tax imposition time limit, including during accounting periods that have not yet ended. What is aimed with tax examination is to search, identify

^(*) EVM, Gelir İdaresi Grup Başkanı

and ensure the correctness of taxes due. While this remains as the cardinal aim, the lawmaker also has regulated the fines that are to be imposed to those who are clearly not in compliance with the law. Tax fines are divided into three different categories: Fine of tax loss, infraction fines and prison sentences. Tax examination reports are issued in order to calculate tax differences and define tax fines to be imposed as a result of tax examinations carried out about taxpayers. Fines that would be imposed on acts of not submitting or not asking an invoice or similar document and the amount of fines that should be and can be imposed in a calendar year as to each type of document are provided under Article 353 subparagraph 1/1 of the Tax Procedure Law, hereinafter the TPL. Furthermore, special infraction fines have become subject to conciliation thanks to the Ministerial Directive that is based upon Article 11 of the aforementioned Law and the authority granted to the Ministry therein. Once one of the acts defined in Article 353/1-1 of the TPL has been committed and this is detected as a result of tax examinations of taxpayers' same accounting period being carried out in different years based on the same reasons, then the determination of the ceiling of fines that are to be imposed will be hugely significant. The determination of this particular amount will be explained by taking into consideration the tax examination process and taxpayer rights.

Key Words: Tax examination, fine, conciliation, reduction in fines, notice

1- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda¹ cezalar, yapılan fiillerin niteliğine göre çeşitli sınıflara ayrılmıştır. Cezaların niteliği Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının "Genel Esaslar" ana başlıklı birinci kısmın "cezalar" alt başlıklı 331'inci maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanun maddeleri incelendiğinde şekle ve usule ilişkin hükümlere riayet edilmemesi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, vergi ziyasına neden olan fiiller vergi ziyai cezasını, bilerek ve isteyerek kasıtlı yapılan fiiller ise hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektirdiği görülecektir.

Özel Usulsüzlük cezaları mezkur kanunun 353, 355 ve mükerrer 355'inci maddelerinde hüküm altına alınmış olup, 353'üncü madde ile fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda kesilecek cezalar, 355'inci madde ile Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına kesilecek cezalar, mükerrer 355'inci madde ile de bilgi vermekten çekinenler ile defter belge ve diğer kayıtların ibraz mecburiyetine uymayanlar adına kesilecek cezalar düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 364'üncü maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi daireleri, yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit olunacağı, 365'inci maddesi ile de vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan mezkur kanunun 376'ncı maddesiyle belirli şartlar altında mükellef adına kesilen cezaların belirli oranlarda indirim tabi olacağı, Ek 11'inci madde ve bu kapsamda yayımlanan "Tar-

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

*hiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*² ile de ilgili cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmamızda, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile ilgili olarak kesilecek özel usulsüzlük cezalarının azami tutarının belirlenmesi konusunu vergi inceleme süreci ile cezalarda indirim ve tarhiyat öncesi uzlaşma müesseseleri açısından değerlendirerek konu hakkındaki görüş ve önerilerimize yer vereceğiz.

2- VERGİ İNCELEME SÜRECİYLE İLGİLİ GENEL BİLGİ

Bilindiği üzere vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir. Zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilecek vergi incelemesinden beklenen amaç ise, Vergi Usul Kanunu'nun "**Vergi İncelemesi**" başlıklı ikinci bölümünün "**maksat**" başlıklı 134'üncü maddesinde; "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır...*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresinin vergi incelemesinden beklediği asıl amaç vergi mükelleflerinin beyan ettiği veya etmesi gerektiği vergi matrahlarının ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken vergilerin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulgular neticesinde doğruluğunun saptanmasıdır. Bu durum ise vergi incelemesi ile mümkün bulunmaktadır.

Vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ila 141'inci maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesi ile vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir. Bakanlık verilen bu yetkiye istinaden yayımladığı "**Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**" ile mezkur kanunun 140'ıncı maddesinde belirlenen esaslar çerçevesinde vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarla ilgili geniş kapsamlı düzenlemeler yapmıştır.

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi vergi inceleme süreciyle ilgili VUK'un 140'ıncı maddesi ile bu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan yönetmelik ile geniş kapsamlı ve yenilik getirici birçok düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler incelendiğinde vergi incelemesinin bir süreç olduğu incelemeye başlama tutanağıyla başlayan bu sürecin mükellefler hakkında düzenlenen inceleme raporlarının bağlı olunan idareye teslimiyle sona erdiği görülecektir. Bundan sonraki süreç ise mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip etmemelerine göre farklılık göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi durumunda, uzlaşma komisyonunda yapılan görüşmeler neticesinde varılan uzlaşma sonucuna göre işlem tesis edilecektir. Mükellefle yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanmışsa vergiler ve cezalar uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte kesinleşmektedir. Artık uzlaşılan diğer ifadeyle kesinleşen vergi ve cezalar hakkında cezalarda indirim talep edilemeyeceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşma ve dava açma hakları da ortadan kalkmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmemesi durumu ile yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşmaya varılamaması durumunda; ilgili raporlar ve uzlaşmaya varılmadığına dair düzenlenecek tutanak, gerekli işlemlerin tesis edilmesi amacıyla mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilecektir. Ver-

² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gi dairesi gelen bu raporlar üzerine vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe veya ceza sorumlularına tebligat işlemini gerçekleştirecektir. İlgili tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde mükelleflerin cezalarda indirim, dava açma ve tarhiyat sonrası uzlaşma (tarhiyat öncesi uzlaşma talebi olmayanlar için) talep etme hakları bulunmaktadır. Vergi ve cezaların kesinleşmesi mükelleflerin belirlenen yasal haklarını kullanıp kullanmamalarına göre farklılık göstermektedir. Vergi ve cezalar, belirlenen 30 gün içerisinde hiçbir talepte bulunulmaması durumunda 30'uncu günün sonunda, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilmesi durumunda uzlaşma neticesine göre, dava açılması durumunda ise yargı kararına göre kesinleşmektedir. Görüleceği üzere mükellefler nezdinde düzenlenen vergi inceleme raporları, tarhiyat öncesi uzlaşma veya vergi ceza ihbarnamesinin donesi mahiyetinde olup, kesinlik arz etmemektedir. İlgili vergi ve cezaların kesinleşmesi mükelleflerin sunulan hakları kullanıp kullanmamasına göre farklılık gösterecektir. Vergi inceleme süreci ve neticesiyle ilgili verdiğimiz bilgiler ışığında yazımızın konusunu aktarmaya çalışalım.

3- ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI YLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabı ceza hükümlerini düzenlemektedir. İlgili kitabının "Genel Esaslar" ana başlıklı birinci kısmın "cezalar" alt başlıklı 331'inci maddesiyle vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları (genel usulsüzlük, özel usulsüzlük) ile diğer cezalarla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun sistematığına bakıldığında vergi cezalarının vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olmak üzere üç ana başlık altında toplandığını görmekteyiz.

Usulsüzlük cezaları vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesinin müeyyidesi olarak Kanun'da yerini almıştır. Kanun hükmünün amacının mükelleflerin her türlü ekonomik faaliyetlerini belgelendirmek ve dolayısı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemek olduğu açıktır.³

Mezkûr kanunun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353'üncü maddesinin a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması başlıklı birinci fıkrasının birinci bendinde "Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliğ⁴i ile 1.1.2013'den itibaren 190 -TL)'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı (422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2013'den itibaren 94.000 -TL)'yi geçemez" hükmüne yer verilmiştir. İlgili kanun maddesi, bir bendi mülga olmak üzere 10 bentten (maddeden) oluşmakla birlikte biz yazı konusunun bütünlüğü açısından fatura ve benzeri evrak alınmaması ve verilmemesi hükümleri dışında yer alan diğer ceza hükümlerine yer vermeyeceğiz.

³ Sakıp ŞEKER, Yaklaşım Yayıncılık, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2011, Sayı 217

⁴ 31.12.2012 tarih ve 28514 (4.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İlgili kanun maddesi ile bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan ve kesilebilecek cezanın toplamına bir sınıır getirilmiştir. Diğer ifadeyle kesilecek cezaya bir tavan getirilmiştir. Bu tutar yıllar itibariyle değişmekle birlikte 2013 yılı için 94.000 TL'dir.

Yapılan incelemelerde mükelleflerin çeşitli nedenlerle (*kaydi envanter, randıman vb. yöntemlerle kayıt dışı hasılatın tespit edilmesi, sahte belge kullanmak gibi*) belge düzenlemedikleri veya almadıkları tespit edilmekte, yapılan inceleme neticesinde düzenlenen Vergi İnceleme Raporları ile de ziya uğratılan verginin yanında, cezayı gerektiren fiilin niteliğine göre özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi de önerilmektedir. Vergi incelemelerinin her geçen gün artış göstermesi diğer tabirle sahte belge düzenleme veya kullanma incelemelerinin her geçen gün çığ gibi büyümesi (*vergi incelemelerinin adı neredeyse SBD, SBK incelemeleri olarak anılmaktadır*) aynı mükellefin aynı yılının aynı nedenlerle (*başka başka firmalardan aldığı sahte belgeler nedeniyle*) değişik yıllarda incelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Örneğin: X Ltd. Şti'nin 2009 yılı incelemesi, Y firmasından aldığı sahte belgeler (fatura) nedeniyle 2011 yılında incelenmiş ve tüm yasal sonuçlarıyla (tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş ve uzlaşmaya varılmıştır) neticelenmiştir. Ancak daha sonra mükellefin Z firmasından aldığı faturaların da sahte olduğu Z firması hakkında düzenlenen Vergi Teknięi Raporu ile ortaya çıkmış ve yine mükellef kurumun 2009 yılı defter ve belgeleri Z firmasından aldığı sahte faturalar nedeniyle 2012 yılında incelemeye alınmıştır.

Her iki inceleme neticesinde de mükellef kurum adına VUK'un 353'üncü maddesinin 1/1'inci bendine istinaden gerçekten almış olduğu (sahte belge ile belgelendirdiği alımların gerçek olduğu kabul edilmiştir) mal veya hizmeti belgelendirmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kesilmesi önerilecektir. Bir takvim yılı için her bir belge nevine ilişkin olarak kesilebilecek özel usulsüzlük cezasına bir tutar sınırlaması getirildiği için, ikinci defa yapılan inceleme de önerilecek özel usulsüzlük cezasının tutar tespiti önem arz etmektedir. Bu tutarın hangi tutar olacağı noktasındaki görüş ve önerilerimizi yasal düzenlemeler ışığında açıklamaya çalışalım.

Vergi cezaları, cezayı gerektiren olayın tespiti ve bu olaya uygun cezanın kesilerek ihbarname esasında mükellefe tebliği ile tekemmül eder. Kesilen cezaların idari işlem olarak hüküm ifade etmesi için, ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi ve Vergi Usul Kanununun tebliğ esasları dâhilinde muhatabına tebliğ edilmesi gerekir. Bu hüküm genel kural olmakla birlikte tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili özel düzenlemelerde bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 364'üncü maddesine göre vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. 364'üncü madde hükmündeki ifadeyle yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını gerektiren olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur. Diğer taraftan mezkûr kanunun 365'inci maddesiyle vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun lafzında yerini bulan **“tespit etmek”** ve **“kesilir”** kelimeleri önem arz etmektedir. Tespit kelime anlamı⁵ ile bir durumu kuşkuya düşürmeyecek biçimde göstermek, belirlemek olarak ifade edilmektedir. Vergi cezalarının kesilmesi fiili ise cezaların vergi dairesi müdürlüğünce düzenlenen vergi

⁵ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_content&view=frontpage&Itemid=1

ceza ihbarnamesinde⁶ gösterilerek ceza sorumlusuna bildirilmesi olarak ifade edilebilir. Diğer ifadeyle cezaların bir idari işlem olarak hukuki niteliğe bürünmesidir. Yukarıda da izah ettiğimiz üzere tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi durumunda belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376'ncı (cezalarda indirim) maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

Diğer taraftan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları ile kesilmesi önerilen ve yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşılan vergi cezaları için vergi ceza ihbarnamesi düzenlenmemekte, uzlaşma neticesini gösteren uzlaşma tutanakları hem cezaların kesildiğini, hem de kesinleştiğini gösteren bir belge mahiyetini almaktadır. Bu durum ise vergi incelemelerinde kesilmesi önerilecek özel usulsüzlük cezalarının azami tutarının tespitinde önem verilmesi gereken hususi bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller ve bunlara verilecek cezalar, cezaların tespiti ve ceza kesme konusunda yetkili birim yukarıda yer verdiğimiz gibi olmakla birlikte yasa koyucu ilgili cezaların nihai tutarının tespiti noktasında mükelleflere bazı haklar tanımıştır. Bu haklar Vergi Usul Kanunu'nun un dördüncü kitabında "cezalarda indirim ve uzlaşma" beşinci kitabında ise dava açma hakları olarak düzenlenmiştir. Yazımızın konusu itibarıyla ilgili haklara yazımızın ilerleyen bölümlerinde yer vereceğiz.

4- CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİ

Cezalarda indirim VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenmiş bir müessesedir. İlgili maddede yapılan düzenlemeye bakıldığında, mükelleflerin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve yapılacak indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ 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 bildirmesi neticesinde faydalanabileceği bir haktır. Belirtilen şartlara riayet edilmesi durumunda vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise cezanın üçte biri indirim konusu yapılmaktadır. Bu müesseseyle yine uzlaşma müessesesinde olduğu gibi vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafın yargı mercilerine taşınmaksızın çözülmesi amaçlanmıştır.

⁶ İkmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin hukuken bir değer kazanabilmesi için bu vergilerin ilgililerine mutlaka ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. İlgili husus VUK'nun 34. maddesinde "İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan aynı kanunun 366'ncı maddesi ile kesilen vergi cezalarının ilgililerine ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler bu müesseseden vergi inceleme raporlarına istinaden düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliği tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde vergi dairesine başvurmaları halinde faydalanabilmektedirler. Eğer vergi incelemesi neticesinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş ve uzlaşmaya varılmışsa vergi ve cezalar kesinleşeceği için cezalarda indirim müessesesinden faydalanılamayacak, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış veya talep etmekle birlikte uzlaşmaya varılamamışsa yine ihbarnamenin tebliği tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde başvurulması ve şartların yerine getirilmesi halinde bu müesseseden faydalanılacaktır.

Sonuç itibarıyla, cezalarda indirim müessesesinden faydalanan bir mükellefin, kesinleşen ceza tutarını vergi ziyasında birinci defada yarısı müteakiben kesilenlerde üçte ikisi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise cezanın üçte ikisi olacaktır.

5- TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA MÜESSESİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki vergi ihtilaflarının yargı mercilerine intikal etmeden karşılıklı mutabakat ile ortadan kaldırılmasını amaçlayan bir müessesedir. Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresinin belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda karşılıklı olarak vergi alacağıının miktarı konusunda anlaşmasını ve olası ihtilafların önüne geçilmesini sağlamaktadır.

Uzlaşma müessesesiyle ilgili düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 ila Ek 10'uncu maddeleri arasında yer almaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise diğer maddelere ilave olarak Ek 11'inci maddede düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesinin temel kuralları Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiş olmakla birlikte uygulama esaslarına tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliklerinde yer verilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi esas itibarıyla VUK'un Ek 11'inci maddesinde ; *"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı yukarıda yer verilen yetkiye istinaden, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenlemeleri de göz önünde bulundurarak **"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"** yayımlamıştır. İlgili yönetmelik 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, **usulsüzlük ve özel usulsüzlük**

cezaları (Kanunun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.

Özel Usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına dâhil olduğu halde tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına dâhil değildir.

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşamayan matrah farklarına (*yönetmelik hükmü bu şekilde olmakla birlikte bizce vergi farkı veya ceza tutarı olması gerekirdi*) ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz.

Mükellefler üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376'ncı (cezalarda indirim) maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi⁷ yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

6- GENEL DEĞERLENDİRME, GÖRÜŞ ve ÖNERİLERİMİZ

Vergi sisteminin beyan esasına dayandırılmasının bir diğer sonucu da idarenin mükelleflerin beyanlarını veya hesaplarını zamanasımı süresi içinde her zaman için inceleyebilmesidir. Bu nedenle beyan sisteminin uygulandığı vergiler için inceleme yetkisi idarenin en doğal yetkisidir.⁸ İdare bu yetkisini vergi inceleme elemanları eliyle gerçekleştirmektedir.

Vergi incelemesinden beklenen amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için mükelleflerin defter, hesap, kayıt ve belgeleri ile harici dışsal araştırmalar neticesinde elde edilecek bulgular ve doneler değerlendirilerek

⁷ Uzlaşma tutanağının tahakkuk fişi yerine geçeceği belirtilmiş olmakla birlikte Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 95'inci maddesinde "uzlaşma vaki olmuş ise tutanakta belirtilen vergi ve ceza miktarları ile normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanacak gecikme faizi tahakkuk ettirilir ve uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay vade verilir." Şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Bu hükmeye istinaden tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağında belirtilen vergi ve cezalar için ayrıca tahakkuk fişi düzenlenmektedir.

⁸ ÖZYER, Mehmet Ali "Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması" Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001

bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatların yapılması, cezaların kesilmesi amacıyla vergi inceleme raporları tanzim edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 1/1'inci bendinde belirtilen fatura düzenlenmemesi veya alınmaması fiilleri için kesilecek özel usulsüzlük cezasının azami tutarının, (2013 yılı için 94.000 TL) tespiti önem arz etmektedir. Vergi incelemelerinin her geçen gün artış göstermesi aynı mükellefin aynı yılının aynı nedenlerle (*başka başka firmalardan aldığı sahte belgeler nedeniyle*) değişik yıllarda incelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Mükelleflerin aynı yılının aynı fiil dolayısıyla (örneğin SBK, kayıtdışı hasılat gibi) değişik tarihlerde ve değişik vergi müfettişlerince incelenmesi ile daha önce kesilmesi önerilen özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çok daha düşük bir tutar olarak kesinleşmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde aynı yıl ve aynı fiil (aynı belge bazında) dolayısıyla yapılacak sonraki incelemelerde dikkate alınacak azami tutarın ne olacağı noktasında soru işaretleri belirlemektedir.

Vergi incelemesi sonucunda, yapılan fiilin niteliğine göre ikmalen veya re'sen tarih önerilen vergiler ile yine yapılan fiilin niteliğine göre kesilmesi önerilen cezaların hukuken bir değer kazanabilmesi için bu vergi ve cezaların ilgililerine mutlaka ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu duruma "**ihbarname kuralı**" denilmektedir. Bu kural esas olmakla birlikte vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezaların ihbarnameye bağlanmadan, mükellef ile idare arasında yapılan görüşmeler ile çözülmesi ve kesinleşmesi de mümkün bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki tür uzlaşma müessesesi bulunmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezaların uzlaşma yeri öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonudur. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi durumunda, mükellef ile idare arasında yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanmışsa, uzlaşmanın vaki olduğuna dair bir tutanak düzenlenmekte ve üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar kesinleşmektedir. İlgili vergi ve cezaların kesinleşmesini müteakip mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma hakları ortadan kalkmaktadır. Vergi inceleme raporları ile kesilmesi önerilen ve yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşılan vergi cezaları için vergi ceza ihbarnamesi düzenlenmemekte, uzlaşma neticesini gösteren uzlaşma tutanakları hem cezanın kesilmesini hem de kesinleşmesini gösteren bir belge mahiyetini almaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılması için bir örnek üzerinde tartışalım.

Örnek; X Ltd. Şti.'nin 2011 yılı kayıt ve işlemleri A Vergi Müfettişi tarafından incelenmiş ve fatura düzenlenmediğinden dolayı (KV, KGV, KDV dikkate alınmamıştır) 80.000 TL özel usulsüzlük cezasının⁹ kesilmesi önerilmiştir. Mükellef kurum tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş ve yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde 8.000 TL üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşma sonucunu gösteren tutanak taraflarca imzalanmış ve ceza kesinleşmiştir. Mükellef kurumun aynı dönem kayıt ve işlemleri daha sonra başka bir Vergi Müfettişi tarafından incelenmiş ve yapılan inceleme neticesinde mükellef kurumun 1.000.000 TL tutarındaki hasılatını kayıtlarına yansıtmadığı tespit edilmiştir. Bu durum da kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının tutarı ne olacaktır?

Bizce mükellef kurum adına ikinci inceleme sonucu kesilmesi gereken cezanın azami tutarının tespitinde 80.000 TL'nin değil uzlaşma sonucu kesinleşen 8.000 TL'nin dikkate alınması gerekmektedir.

⁹ 2011 yılı için sınır 80.000 TL

Çünkü kanunda ifade edilen “*kesilmesi*” ifadesi uzlaşma tutanağının düzenlenmesine eşdeğerdir. Uzlaşma talebinde ve uzlaşılması neticesinde ihbarname kuralı geçerli olmayacaktır. Çünkü uzlaşmanın sağlanmasıyla ceza kesinleşmiş olmakta ve tüm yasal haklar ortadan kalmaktadır. Bu durumda kayıtdışı bırakılan 1.000.000 + 180.000 (KDV) = 1.180.000 TL üzerinden %10 118.000 TL hesaplanacak ancak ilgili tutar 2011 yılı için kesilebilecek azami tutar olan 80.000 TL’yi aştığı için 118.000 TL’nin değil 80.000 TL’nin kesilmesi gerekecektir. Ancak mükellef kurum adına daha önce aynı dönem ve aynı belge türü itibarıyla özel usulsüzlük cezası kesildiği için ilgili tutarın daha önce kesilen tutarla karşılaştırılması gerekecektir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bizce ilgili tutarın tespiti, azami kesilebilecek ceza tutarı ile daha önce uzlaşma sonucu kesinleşen 8.000 TL’nin kıyaslaması sonucu belirlenmelidir. Bu şekilde yapılan kıyaslama sonucu (80.000 – 8.000 =) 72.000 TL daha özel usulsüzlük cezasının kesilmesi önerilmelidir. Mükellef kurum adına daha sonraki yıllarda da aynı dönem ve aynı belge nedeniyle özel usulsüzlük cezası önerilecekse yine aynı usul takip edilmelidir. Diğer ifadeyle her ceza kıyaslamasında daha önceki uzlaşılan tutarların toplamı alınmalıdır.

VUK’un 376’ncı maddesi kapsamında yapılan talep üzerine, özel usulsüzlük cezasının 1/3’lük kısmı indirim konusu yapılmışsa, sonraki dönemlerde aynı fiil dolayısıyla kesilecek özel usulsüzlük cezasının azami tutarının tespitinde de indirim sonucu kalan 2/3’lük kısmın dikkate alınması gerektiği görüşünde olmakla birlikte cezaların kesilmesi fiilinin vergi ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi ile gerçekleştiği yönündeki yaygın görüş ile kanun maddesinin mükellefler aleyhine genişletilemeyeceği genel hukuk kuralı gereği bu durumlarda vergi ceza ihbarnamesinde belirtilen tutarın dikkate alınmasının daha uygun olacağı kanaatindeyim.

7- SONUÇ

Yapılan vergi incelemeleri neticesinde önerilecek, aynı dönem ve aynı fiil ile ilgili özel usulsüzlük cezalarının azami tutarının tespitinde tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş ve uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşma tutanağında belirtilen tutarın kıyaslamada dikkate alınmasının kanun lafzına daha uygun olacağı kanaatindeyim.

KAYNAKÇA

- 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 422 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_content&view=frontpage&Itemid=1
- ÖZYER, Mehmet Ali “Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması” Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001
- Sakıp ŞEKER, Yaklaşım Yayıncılık, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2011, Sayı 217
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- Vergi Daireleri İşlem Yönergesi
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Vergi Usul Kanunu