

VERGİ CEZALARININ KISMEN veya TAMAMEN KALKMASI

PARTIAL OR COMPLETE ABOLITION OF TAX PENALTIES



Harun ÇELİK*

ÖZ

T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı son yıllarda yapılan açıklamalar ve yoğunlaşan vergi incelemeleriyle kayıt dışı hasılatın ve vergi kaçakçılığının önüne geçme hedefinde olduğunu bütün mükelleflere göstermiştir. Bu kapsamda yapılan vergi incelemeleriyle birçok vergi mükellefi incelenmiştir, yapılan tespitler ve eleştiriler sonucunda mükellefler ağır para cezalarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın amacı her ne kadar kayıt dışı hasılatın ve vergi kaçakçılığının önüne geçmek olsa da ağır yaptırımlar sonucu mükelleflerin ticari faaliyetlerinin son bulmasını istememektedir. Kanun koyucu mükellefler adına kesilen cezaları kısmen veya tamamen ortadan kaldıran düzenlemeler yapmıştır. Bu çalışmamızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 4. Kitap 3. Kısım 2. Bölümünde Cezaların Ödenmesi ve Kalkması baş-

ABSTRACT

T.C. The Tax Audit Committee Of The Ministry Of Finance has shown to all taxpayers that they are aiming to prevent unregistered revenue and tax evasion through the explanations made in recent years and the intensified tax investigations. In this context, many taxpayers have been investigated through the tax assessments made and as a result of the determinations and criticisms made, taxpayers face heavy penalties. Although the aim of the Ministry of Finance is to prevent informal revenue and tax evasion, they do not want taxpayers to stop their commercial activities as a result of heavy sanctions. Legislative acts have been done to remove the penalties partially or totally to eliminate the penalties imposed on behalf of the taxpayers. In this study we have provided detailed explanations of the provisions under the Title of Payment and Abolition of

* Vergi Müfettişi

liği altında yer alan hükümler hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yanılma ve Görüş Değişikliği, İzaha Davet, Pişmanlık ve Islah, Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme.

Penalties in Chapter 2 of Chapter 4 of the Tax Procedure Law No. 213.

Keywords: Error and change of vision, invitation to view, repentance and correction, tax penalty, remission in irregularity and special irregularity penalties

1- GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin sunulabilmesi adına Devletin en önemli gelir kaynaklarından birisinin vergi gelirleri olduğu aşikârdır, ülkemizin ekonomik potansiyeli göz önüne alındığında toplanan vergilerin olması gerekenden çok az olduğu bilinmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı vergi bilincini yaymak amacıyla çalışmalar yapmaktadır, ancak bu çalışmalar ülkemizde halen tam anlamıyla sonuca ulaşmamıştır. İşte tam olarak bu bilincin mükelleflere nüfuz etmemesi ve mükelleflerin az vergi ödeme amacıyla bazı yollarla, beyan etmesi gerekenden daha az matrah beyan ederek vergi kaybına yol açmaları sebebiyle vergi incelemelerinin yoğunlaştığı görülmektedir. Yapılan bu çalışmalarla vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçilmesi amaçlanmakta ancak inceleme sonucunda yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar mükellefleri zor durumda bırakmaktadır. Burada unutulmaması gereken husus Maliye Bakanlığı'nın amacının mükelleflerin kesilen ağır para cezaları sonucu ticari hayatlarının son bulması değil kayıp ve kaçakçılıkla mücadele etmek olduğudur. Mükelleflerin üzerinde baskı yaratan bu konuyla ilgili kanun koyucu tarafından bazı durumlarda cezaların kısmen veya tamamen kalkmasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmıştır.

2- YANILMA ve GÖRÜŞ DEĞİŞİKLİĞİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369. maddesinde “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.¹

Yanılma ve görüş değişikliği hükümlerinin uygulandığı durumlar;²

a- Yetkili Makamlarca Yanlış Yazılı İzahat (Özelge) Verilmesi

Özelge, mükellefin vergi kanunlarında açık olarak göremediği veya yoruma ve tartışmaya açık olan bir durumu öğrenmek için yetkili makama başvurarak görüş istemesi üzerine, idarenin, duraksamaların giderilmesi, karşılaşılan güçlüklerin çözümlenebilmesi ve konuya açıklık getirilmesi için bu konuda yetkili hizmet birimi aracılığıyla görüşünü bildirdiği yazılı cevaptır. Belli kişilere ve somut bir olaya veya duruma ilişkin olarak verilen özel cevap niteliğindeki özelgeler, yetkili makama soruyu

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md. 369

² İhsan Onur Çubukçu, <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-ceza-sorumlulugunu-kaldiran-yanilma-hali/> - Erişim Tarihi: 16 Kasım 2012

yönelten mükellef dâhil hiçbir kişiyi bağlamadığı gibi yargı organlarını da bağlamayan bir kaynak niteliğindedir. Yetkili makamlarca bir mükellefe yönelik verilen özelve dayanarak üçüncü şahıslar, bu görüş doğrultusunda işlem tesis ederek yanılma halinden faydalanamazlar. Bu duruma ilaveten mükellefin aldığı doğru görüşe rağmen yanlış bir işlem tesis etmesi ve nihayetinde idarenin görüşü doğrultusunda tarhiyat yapılması halinde de yanılma halinden bahsedilemez. Yanılma haline ilişkin kanuni düzenlemeyle yetkili makamlarca mevzuata aykırı verilen yazılı görüşler doğrultusunda işlem tesis eden mükelleflerin, bu işlemleriyle sınırlı olmak üzere cezai sorumluluklarının ortadan kaldırılması sağlanmakta; tarh edilen vergilere ilişkin olarak gecikme faizinin hesaplanması ve talep edilmesi de önlenmektedir. Özelve vermeye yetkili makamlar VUK'un 413'üncü maddesinde düzenlenmiş olup, konuya ilişkin usul ve esasları düzenleyen "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" 28 Ağustos 2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

b- Yetkili Makamların Görüş Değişirmesi

VUK'un 369'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve geriye dönük olarak uygulanmayacaktır. Genel tebliğ ve sirkülerin iptal davasına konu edilerek yargı mercilerince iptal edilmesi durumunda iptal kararı geriye dönük olarak hüküm doğuracaktır. İlgili fıkra uyarınca yetkili makamların görüş ve kanaat değiştirmesi halinde eski görüş ve kanaate göre işlem tesis etmiş mükelleflere, bu işlemlerinden dolayı vergi cezası kesilemeyecek ve vergi aslı için de gecikme faizi talep edilemeyecektir. Yapılan bu düzenlemeler, mükellefin geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmalarını önleyici niteliktedir.

c- İctihatın Değişmesi

Yargı mercilerinin mevcut icthadlarını daha sonra değiştirmeleri de yanılma durumuna ilişkin olarak mükelleflerin cezai sorumluluğunu ortadan kaldıran nedenlerden biridir. İctihat değişikliğinden bahsedebilmek için daha önce verilen kararların nihai karar niteliği taşıması ve sonraki kararlar aynı konuda verilmiş olması gerekir. Dolayısıyla vergi hukukunda icthad, Danıştay'ın yerleşik hale gelmiş kararları olup, bu kararlarla aynı konuda sonradan farklı karar verilmesi halinde yanılmadan söz edilebilir.

3- İZAHA DAVET (Yeniden düzenleme: 15/7/2016- 6728/22 md.)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. maddesinde "Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanun'un 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahatı bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi 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 aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (57.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespitini niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.³

Ayrıca 482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmış ve hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı maddeler halinde sayılmıştır. İlgili tebliğde yer alan hususlar aşağıdaki gibidir;

- BA-BS Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.
- Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.
- Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi
- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.370

- Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi⁴

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi durumudur. Bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini engellemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirtilen şartlar dahilinde indirimli ceza uygulayarak mükelleflerin ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmalarını önlemektedir.

Yapılan bu düzenleme ile vergi idaresi ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların en aza indirilmesi, idarenin zaman tasarrufuna giderek zamanını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesinde mükelleflerin daha çok katkıda bulunması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

İzaha davet müessesesi hakkında örnekler:

Örnek 1: Yapılan risk analiz çalışmaları sonucunda, mükelleflerce vergi dairelerine verilen dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği anlaşılan mükellefler, tespit edilen bu konu ile ilgili olarak izaha davet edilebilecektir.

Örnek 2: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (A) Ltd. Şti.'nin (C) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen 10 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tamamı 50.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde (B) Ltd. Şti. izaha davet edilecektir.

Örnek 3: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (A) Ltd. Şti.'nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 18 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların ayrı ayrı her birisinin vergiler hariç tutarı 50.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 666.000 TL'dir. (A) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 7.550.000 TL'dir. Buna göre, her bir belge itibarıyla 50.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (666.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 377.500 TL'yi aşması nedeniyle mükellefin söz konusu faturalar nedeniyle anılan maddeden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

⁴ 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete, 30134, 25 Temmuz 2017

4- PİŞMANLIK ve ISLAH

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 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 Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödemesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.⁵

Pişmanlık ve islah müessesesinin, henüz tespitleri yapılmamış fakat ileride yapılacak tespitlerle vergi yükümlüleri adına sorun oluşturabilecek bir konunun çözümlenmesini sağlamasından dolayı, vergi sorunlarının idari aşamada çözülmesi yollarından biri olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmekte yarar vardır.

“Beyana çağrı mektubunun gönderilmesi (olayın takdire sevk edilmemiş olması veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla) pişmanlık ve islah hükümlerine göre verilecek beyannamelerin kabulüne engel değildir.”⁶

Ayrıca mükelleflerin pişmanlık ve islah hükümlerinden yararlanamayacağı durumlarda söz konusudur, 3. Bölümde açıkladığımız hükümler çerçevesinde izaha davet müessesesinden yararlanan mükellefler daha sonra pişmanlık ve islah hükümlerinden yararlanamayacaklardır. Pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmeyecektir. Pişmanlıkla verilen beyannamelerde matrahın yer almaması durumu da bu hükümden yararlanılamayacağı sonucunu doğurmaktadır.⁷

Vergi suç ve cezalarını ortadan kaldıran idari bir çözüm yolu olan bu müessese ile kanun koyucu, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflere yeni bir şans tanıyarak, bazı koşullarla ceza uygulaması yoluna gitmemektedir. Böylece mükelleflerin vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı fiillerini vergi dairesine bildirmeye teşvik ederek vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasını amaçlamaktadır.

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.371

⁶ Vergi Dairesi İşlem Yönergesi Madde 52

⁷ 238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete, 22218, 02.03.1995

5- VERGİ ZİYAYI, USULSÜZLÜK ve ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde “İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu 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 bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri; İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”⁸

Cezalarda İndirme müessesinin kapsamı kanun lafzından da anlaşılacağı üzere mükellefler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilen cezalarda, cezalarda indirim yoluna başvurabilirler. Ancak paraya çevrilmiş hürriyeti bağlayıcı cezalar için de indirim müessesinden yararlanılamaz. Vergi Usul Kanunu’nun 2’nci maddesi gereğince Gümrük ve tekell idarelerinde alınan vergilerin bu kapsamda olmadığı kesindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde “Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. 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.”⁹ hükmü yer almaktadır

VUK Madde 359 kapsamında uygulanacak vergi ziyayı cezalarında da şartların sağlanması durumunda indirim müessesesi uygulanmaktadır. Ayrıca tekerrür sebebiyle artırımlı olarak uygulanan cezalarda da indirim müessesesinin uygulanmayacağına dair bir düzenleme yoktur. Tekerrür nedeniyle yapılan artırımlarda, artırılan kısım üzerinden ceza aslının tabi olduğu oranda indirim yapılır.

İkmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler için bu vergilerin ilgili bulunduğu dönemdeki normal vade tarihinden dava konusu yapılmaksızın kesinleşmeleri halinde tahakkuk tarihine kadar dava konusu yapmaları halinde ise yargı organı kararlarının tebliğ tarihinde kadar uygulanan ve tahakkuk gecikmesinden dolayı hesaplanan gecikme faizleri için indirim söz konusu olmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 376. maddesine yönelik uygulamanın daha iyi anlaşılması için bir örnek verelim; Gelir vergisi mükellefi Bay (A) nın 2016 takvim yılı hesapları, 2018 yılında incelenmiş ve re’sen tarhiyat yapılarak vergi ve ceza ihbarnameleri 14 Mayıs 2018 tarihinde ilgiliye tebliğ edilmiştir. Ağustos 2018 döneminde aynı mükellefin 2015 takvim yılı hesapları incelemeye tabi tutulmuş, bulunan matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi ve kesilen cezalara ilişkin ihbarname 25 Ekim 2018 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda mükellef Bay (A) nın ihbarname tebliğ tarihi olan 25 Ekim 2018 den itibaren 30 Gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda kesilen cezaların tamamı üzerinden yüzde elli oranında indirim yapılır. Bunun nedeni ise

⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.376

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.344

fiillerin tamamı, 2016 takvim yılına ait ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 14 Mayıs 2018 tarihinden önce işlenmiştir.

6- SONUÇ

Çalışmamızda önceki bölümlerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 4. Kitap 3. Kısım 2. Bölümünde Cezaların Ödenmesi ve Kalkması başlığı altında yer alan hükümler hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Söylenmesi gereken en önemli hususun kanun koyucunun söz konusu yasal düzenlemelerle neyi amaçladığıdır, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde de yer aldığı üzere vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Başka bir deyişle kanun lafzının neyi amaçladığının anlaşılması çok önemlidir,

Vergi incelemelerinin temel amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Yani ülkemizin ekonomik potansiyeli dikkate alındığında elde edilmesi gereken vergi gelirlerinin herhangi bir kayıp ve kaçığa maruz kalmadan toplanmasıdır. Lakin diğer bir gerçekte vergi bilincinin tam olarak ülkemizde anlaşılmadığıdır. Bu durumun sonucunda da mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla farklı yollara başvurumaktadırlar. Nitekim yapılan tespitlerle vergi incelemesine sevk edilen mükellefler adına hem vergi tarhiyatı yapılmakta hem de kanunlara uymamanın doğal sonucu olan cezalar kesilmektedir, tam da bu noktada vergi cezalarının kısmen veya tamamen kalkması hususu önem arz etmektedir.

Konun koyucu ağır cezalarla mükellefleri kaybetmemek ve ticari faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla vergi cezalarının kısmen veya tamamen kalkması hususunda düzenlemeler yapmıştır. İzaha davet, pişmanlık ve ıslah gibi yasal düzenlemelerle vergi incelemesi safhasından önce belirtilen şartları sağlayan mükelleflerin cezalarla karşı karşıya kalmalarının önüne geçilmek istenmiş ve mükellefleri dürüstlüğe, kanuna aykırı işlemlerinden pişmanlığa sevk etmiştir. Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesesiyle de ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler üzerinden kesilen cezaların bir kısmının yükünden kurtulmaları için bir şans daha vermiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak 1961
- 238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete, 22218, 02.03.1995
- 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete, 30134, 25 Temmuz 2017
- ÇUBUKÇU, İ. O. <http://www.vmhk.org.tr/vergi-hukukunda-ceza-sorumlulugunu-kaldiran-yayinilma-hali/> - 16 Kasım 2012
- Vergi Dairesi İşlem Yönergesi Madde 52