

**VERGİ USUL
KANUNU
229 SIRA
NUMARALI GENEL
TEBLİĞİNİN
UYGULANMASINDAN
ÇIKAN BİR SORUN**

////////////////////////////////////



Şeref Edizbilek
Vergi Denetmeni

Vergi Usul Kanunu 229 sıra numaralı Genel Tebliğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi ile ilgili açıklamalar doğrultusunda 6.7.1994 tarihinden önceki özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillere 6.7.1994 tarihinde düzenlemeyle belirlenen yeni oran ve miktarlarda vergi dairelerince ceza kesilmekte; mükellefler de bu cezalara karşı kanun-tebliğ çelişmesi olduğunu iddia ederek dava açmaktadırlar.

Aşağıda öncelikle özel usulsüzlük cezasının kesilmesi için olması gereken kıstaslar ortaya konulmuş, daha sonra tebliğ bazındaki açıklamalar ve tebliğin uygulanmasından doğan sorulara cevap aranarak çözüm için bir öneri yapılmıştır.

I - YASAL DÜZENLEMELER:

6 Temmuz 1994 tarihinde 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunun 17. maddesi, Vergi Usul Kanunu 353. maddesindeki değişikliği konu etmektedir.

Söz konusu madde metni şu şekildedir:

"Madde 353/1- (4008 sayılı kanunun 17'nci maddesiyle değişen şekli) verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve

almayanlardan herbirine, her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için 1.000.000.- TL.'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın yüzde yirmibeşi nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir." (27 Aralık 1994 tarih - 22154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 94/6296 sayılı B.K.K. göre 1.000.000.- TL. den 1.500.000.- TL.'ye çıkarılmıştır.)

Maddenin son paragrafında "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." şeklindeki hüküm mevcuttur.

4008 sayılı Kanunun 40/4. maddesinde, bu kanunun 17. maddesinin; kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Söz konusu kanun 6.7.1994 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Daha önce de V.U.K. 353. maddesiyle ilgili değişikliklerde; "... tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer." şeklinde ibareler bulunmaktadır. (Örneğin 3239 sayılı Kanunun 26. maddesi ile yapılan değişikliğin geçerlilik tarihi aynı kanunun "yürürlük" başlıklı 144. maddesi; 93/5144 sayılı B.K.K. ile artırılan miktarların geçerlilik tarihi sözkonusu kararın 12. maddesinde belirtilmiştir.)

Görülüyor ki yasal düzenlemelerde; yasa hükümlerinin hangi tarihten itibaren geçerli olarak uygulanacağı da açıkça belirtilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra bu maddenin işletilmesinde; ismen sayılan belgelerin verilmemesi ve alınmaması fiillerinin öncelikle bulunmasının gerektiğini ve cezanın da Kanun maddesinin yürürlük (veya geçerlilik) tarihine göre belirlenmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

Cezayı gerektiren olayın tesbiti V.U.K. 364. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: "Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir."

Aynı kanunun ceza kesmede zamanaşımı başlıklı 374. maddesinde "Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. 1- (2686 sayılı Kanunun 42'nci maddesiyle değişen bend); 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl" şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda ceza kesilmesindeki aşamaları aşağıdaki şekilde şematize edebiliriz.

FİİL Öncelikle cezayı gerektiren bir olay olmalıdır.

TESPİT Cezayı gerektiren olay V.U.K. 364. maddesinde sayılanlarca tespit edilmelidir.

CEZA Geçerlilik tarihi esas alınarak V.U.K. 353. maddede belirtilen maddi özel usulsüzlük cezası aynı kanunun 365. maddesinde belirtilen vergi dairesince kesilmelidir.

Yasal düzenlemelerin lafzından başka bir ifade çıkarmak mümkün bulunmamaktadır. Zira yukarıda ceza kesmede zamanaşımının belirlenmesinde de usulsüzlüğün yapıldığı şeklindeki ibare de bu tespitemizi kuvvetlendirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Kanunları uygulanması ve ispat başlıklı 3. maddesinde; "Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere V.U.K. 353. ve 4008 sayılı Kanunun 40/4 maddeleri lafzından hangi durumda hangi tarihten itibaren ne kadar özel usulsüzlük cezası kesileceği açıkça anlaşılmaktadır.

Ancak tereddütlerin giderilmesi için yine yukarıda belirtilen V.U.K. 364. maddesinde geçen, vergi cezalarını gerektiren olaylar şeklinde söz öbeği ile aynı Kanunun 374. maddesinde geçen, usulsüzlüğün yapıldığı sözcükleri; hep olaydan, dolayısıyla fiilden bahsetmekle, kanun maddeleri arasındaki paralellik ve mutabakat olduğunu göstermektedir.

Hal böyle iken, aşağıda konu ile ilgili metin kısmı yazılı olan 229 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin, V.U.K. 353. maddesi ile ilgili hükümlerinin uygulanması mükellef-vergi idaresi arasında ihtilaf konusu olarak ortaya çıkmıştır.

II - V.U.K. 229 SIRA NUMARALI GENEL TEBLİĞİNDE YER ALAN KONU İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR:

13 Ağustos 1994 tarih ve 22020 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 229 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinin IV - Özel Usulsüzlükler ve Cezaları bölüm başlığı altında, 6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere

madde de yapılan değişiklikler açıklanmış olup, sözkonusu tebliğden konu ile ilgili alıntılar şu şekildedir:

"Maddenin 1 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlara bu belgelere yazılması gereken meblağın % 3'ü nispetinde uygulanmakta olan özel usulsüzlük cezası nispeti % 25'e çıkarılmış, cezanın asgari miktarı da herbir belge için 1.000.000.- lira olarak belirlenmiştir. Değişiklikten önceki hükümde yer alan, bir takvim yılında herbir belge için kesilecek özel usulsüzlük cezası toplamına ilişkin üst sınıra yeni düzenlemede yer verilmemiştir.

Yukarıda açıklanan hükümler bahis konusu bentte sayılan belgelerin alınmadığına ve verilmediğine ilişkin olarak 6.7.1994 tarihinden sonra yapılan tespitler için uygulanacaktır. Bu tarihten önce yapılan tespitler için özel usulsüzlük cezası kesilmesinde, tespitlerin yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan hükümler dikkate alınacaktır."

III - DEĞERLENDİRME:

Yukarıdaki açıklamalardan sonra aşağıda sıralanan soru ve cevaplar akla gelmektedir.

1 - 6.7.1994 tarihinden sonra özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiil işlenirse; tespitte fiille aynı tarihli veya fiilin işlenmesinden (6.7.1994 tarihinden) sonra olacağından burada tereddütsüz madde hükmü ve tebliğ açıklamaları doğrultusunda yeni değişikliklere göre ceza kesilecektir.

2 - Tespit de fiil de 6.7.1994 tarihinden önce ise ve de ceza halen kesilmemiş ise; 6.7.1994 tarihinden önce uygulanan ceza miktarlarının dikkate alınacağından kanun ve tebliğ bazında anlaşılmayan nokta ve tereddüt yoktur.

3 - V.U.K. 353/1. maddesindeki belgeleri vermeyen ve almayanlara şeklindeki olumsuz fiil belirtilen kelimeler ile aynı kanunun 374. maddesinde zamanaşımı, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak şeklindeki ifade fiil baz alındığından her iki kanun maddesinde de mutabakat bulunmaktadır.

Ancak 229 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde sözkonusu edilen 6.7.1994 tarihinden sonra yapılan tespitler şeklindeki ifadeye göre; fiilin işlendiği (usulsüzlüğün yapıldığı) tarihin anlamını yitirdiği sonucu çıkmakta ve tespit tarihinin fiil tarihiyle eşdeğer olduğu gibi sonucu da be-

rablerinde getirerek, zamanaşımının halihazırda yürürlükteki hükümlerini anlamsızlaştırmaktadır.

4 - 6.7.1994 tarihinden sonra yapılan tespitlerde, bu tarihten önceki zaman kesintilerinden herhangi birinde özel usulsüzlük cezası gerektiren fiil nedeniyle kesilecek ceza miktarı ne olacaktır?

İşte bu soruya cevap aranırken sorun çıkmaktadır. Uygulamada vergi dairelerince 6.7.1994 sonrası tarihli tutanaklarla (Tespit tarihi 6.7.1994 sonrası), bu tarihten önceki dönemlerle ilgili özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller dolayısıyla yani maktu miktar 1.000.000.- TL. veya belgeye yazılması gereken meblağın % 25'i (1.000.000.- TL.'den aşağı olmamak üzere) oranında V.U.K. 229 sıra numaralı tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda aynı kanunun 353. maddesi gereğince ceza kesilmektedir.

Mükellefler bu şekildeki ceza uygulamaları karşısında yargı yoluna başvurarak, vergi idaresi aleyhine dava açmaktadırlar.

IV - SONUÇ:

V.U.K. 229 sıra numaralı Genel Tebliğindeki yanlış anlaşılacak uygulamayı ihtilaflara sebebiyet veren;

"Yukarıda açıklanan hükümler, bahis konusu benette sayılan belgelerin alınmadığına ve verilmediğine ilişkin olarak 6.7.1994 tarihinden sonra yapılan tespitler için uygulanacaktır. Bu tarihten önce yapılan tespitler için özel usulsüzlük cezası kesilmesinde, tespitlerin yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan hükümler dikkate alınacaktır." şeklindeki kısmının mükellef-idare ihtilafına mahal vermeyecek şekilde, bu konudaki düzenlemenin yine tebliğ bazında yapılması gerekir.

Düzenleme aynen V.U.K. 353. ve 4008 sayılı Kanunun 40/4. maddeleri lafzı paralelinde yapılırsa tereddütlerin kalkacağı tabiidir. Zira yasal düzenlemelerde anlaşmazlık bulunmamakta, sözkonusu tebliğin yanlış yorumlanması sonucu tereddütler ortaya çıkmaktadır.