

VERGİ USUL KANUNUNDA YANILMA

• Yunus ELİTAŞ •

Vergi Denetmen Yardımcısı

1 - GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun yanılma halini düzenleyen 369. maddesi "(2365 sayılı Kanunun 88. maddesiyle değişen hüküm) Aşağıda yazılı halde vergi cezası kesilmez:

1. (2365 sayılı Kanunun 88. maddesiyle değişen bent) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması." hükmünü haizdir.

Hem maddenin içeriği hem de şekli açıdan kanunun içinde yer aldığı bölüm (cezaların ödenmesi ve kalkması) göz önünde tutularak yapılacak bir değerlendirmede kabaca mükelleflerin kendi iradesine izafe edilemeyecek bir güdüyle hareket ederek vergi ziyai ve/veya usulsüzlük cezasını gerektirecek bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet vermelerine rağmen söz konusu cezalardan müstesna olmaları sonucuna ulaşabiliriz. Yalnız yukarıya aldığımız madde metninden dolayı mükelleflerin cezai müeyyideden kurtulabilmesi iki halde söz konusudur. Bu durumları ayrı ayrı ve kısaca irdelemek konunun anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

II – YANILMANIN ŞARTLARI

II – 1: Yetkili Makamların Mükellefin Kendisine Yazı İle Yanlış İzahat Vermiş Olmaları

VUK'un 413. maddesine göre mükellefler Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığının bu hu-

susta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Mükelleflerin bu müracaatlarına karşı yetkili makamlar yazı ile veya sirkülerle cevap vermek durumundadırlar. Bu müracaatları sonucunda alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezai işlem uygulanmasını gerektirse bile ceza kesilmez.

Burada mükelleflerin yanılmasının söz konusu olabilmesi için şu hususlara dikkat etmek gerekecektir:

a) Bilgi mükellefe başvurusu üzerine yazılı olarak verilmiş olmalıdır. Sözlü bilgilendirme ceza uygulamasını engellemez.

b) Bilgi mükellefe yetkili makam tarafından verilmiş olmalıdır. Yetkili makamdan anlaşılması gereken ise; merkezde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, illerde Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Müdürlükleridir. Ayrıca doktrinde vergilendirmeyi ilgilendiren hususlarda bilgi vermeye yetkili olan kurumların da (Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, SSK Genel Müdürlüğü gibi) VUK 369/1' deki yetkili makam ibaresi kapsamına gireceği savunulmaktadır.(1)

Nitekim Danıştay 3. Dairesinin 1990 yılında 1990/1686 esas ve 1990/2891 karar numaralı temyiz kararında, yatırım indiriminden yararlanma koşulları bakımından Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının görüş ve kanaat değiştirmiş olması karşısında, değişen görüş ve kanaate uy-

(1) ÖZYER Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, HUD Yayınları, 2001.S:662

gun olarak işlem yapan davacı şirket adına vergi cezası uygulanmasına cevaz veren mahkeme kararı bozulmuştur.

Yukarıdaki örnek olayda da görüldüğü gibi yetkili makam ifadesi vergi uygulamalarında geniş anlamda değerlendirilmelidir.

c) Yetkili makam görüş bildirirken mükellefin başvurusunda kendisine aksettirdiği durumları göz önünde bulunduracaktır. Dolayısıyla yanılmadan söz edebilmek için idareden alınan bilgilendirme yazısında yer alan maddi unsurlarla mükellefin uygulamasının örtüşmesi gerekir.

d) Son olarak madde metninden anlaşılan yetkili makamın bilgiyi mükellefin kendisine vermiş olmasının ne anlama geldiğine değinirsek; maddeye 2365 sayılı kanunla eklenen bu ibare 30.04.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 315 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile birlikte düşünülmelidir. Şöyle ki; madde metninden idarece verilen bilginin yanlışlığına dayanılarak yanılma halinin ileri sürülebilmesi için açıklamanın direk mükellefe yapılmış olması gibi bir anlam çıkmaktadır. 315 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde mükelleflerin 413. maddeye istinaden bakanlığa başvurduğu ve bakanlıkça bu başvurular için özelgeler tayin edildiği belirtilerek, bazı durumlarda aynı konuda farklı mükelleflere ayrı ayrı mukteza verildiği ve bu işlemin de hem mükelleflerin hem de bakanlığın iş yükünü artırdığı belirtilmiştir. Bu yüzden mükelleflere kolaylık sağlamak açısından benzerlik arz eden durumlar için tayin edilen muktezalar periyodik olarak sirküler halinde yayımlanmaktadır.

Ayrıca bakanlığa yapılacak mukteza talepleri sirküler halinde cevaplanacak ve bu sirkülerlere Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresinden ulaşılabilir. Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına VUK'un 413/son maddesi hükmü gereğince herhangi bir cezai işlem uygulanmayacaktır.

Dolayısıyla bu açıklamalar göz önüne alındığında 369/1'deki "mükellefin kendisine" ibaresinin yumuşatıldığını ve mutlak olarak uygulanamayacağını söyleyebiliriz.

II – 2: Bir Hükümün Uygulanma Tarzı Hususunda Yetkili Makamların Görüş ve Kanaatini Değiştirmiş veya Bu Hükme Alt Bir İçtihadın Değiştirmiş Olması

a) Vergi kanunlarının uygulanışını gösteren tebliğ ve tamimlerde yer alan görüşlerin daha sonra değiştirilerek farklı bir uygulamaya gidilmesi halinde de ceza uygulanmaz, sadece vergi aslı aranır.

Bu konuda 22.01.1988 tarih ve 3-24466-369/04154 sayılı muktezada Maliye Bakanlığına intikal eden bir olayda bakanlıkça kamulaştırma davası nedeniyle ödenen faizin önce alacak faizi olarak kabul edilmeyeceği, daha sonra da (9 ay geçtikten sonra) alacak faizi olarak nitelendirileceği belirtilmiş, bu arada mükellef de beyannamesini gecikmeli olarak vermiştir. Bakanlık bu radaki gecikme olayında yanılma halinin göz önüne alınması ve ceza uygulanmaması yönünde idari görüş bildirmiştir.

b) Kaza mercileri içtihatlarındaki değişiklik nedeniyle yanılma hükmünden yararlanılabilmesi için, bu içtihatların vergi idaresince benimsenmiş, uygulamaya esas alınmış olması icap eder.(2) Aksi takdirde sadece davanın taraflarını bağlayan kazai içtihatların değişmesi halinde, mükellefin bu kararlara dayanarak yanılma halini ileri sürme olanağı yoktur.

III – SONUÇ

Kanunların hazırlanmasında her ne kadar tüm ayrıntılar dikkate alınmaya çalışılsa da ekonomik hayattaki değişimler ve gelişimler bazı boşluklar ortaya çıkarmakta ve idare de bu boşlukları tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlemlerle kapatmaya çalışmaktadır. Ancak yukarıda açıklamaya çalıştığımız gibi münferit bazı olaylar ve

(2) ÖZBALCI Yılmaz, VUK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2005

uygulama ve görüş değişiklikleri kimi zaman mükelleflerin mağduriyetine sebebiyet vermektedir. VUK'un 369. maddesi ile de bu durumun mükellef aleyhine doğurduğu sonuçları en aza indirmek için bir düzenleme getirilmiştir.

Ekonominin sürekli bir değişim ve gelişim içerisinde bulunduğu günümüzde vergi kanunlarının ekonomik hayatın tüm işleyişine nüfuz edememesinin de bir sonucu olarak bu maddenin işlerliğini koruyacağı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 1) Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği
- 2) ÖZBALCI Yılmaz, VUK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ocak 2005
- 3) ÖZYER Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması, HUD Yayınları, 2001
- 4) KIZILOĞLU Şükrü, VUK ve Uygulaması, Savaş Yayınları, 1991