

VERGİ VE CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESELERİ VE CEZALARIN ETKİNLİĞİ

Seçkin KILIÇ (*)

I - GİRİŞ

Hukuk devletinde toplumsal ilişkilerin düzenlenmesi bir takım kurallara bağlanmıştır. Bu kurallar yasalarda kendini bulmaktadır. Toplumsal düzenin sağlıklı işlemesi ancak yasalara uymakla mümkündür. Toplumsal ilişkileri düzenleyen yasalara uyulmaması suç denilen olayı meydana getirmekte bu da bir takım cezai yaptırımların uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.

Devlet ve mükellef arasındaki (alacak-borç ilişkisi olan) vergi ilişkisi de toplumsal bir ilişkidir ve bu da bazı kurallara bağlanmıştır. Hiç şüphesiz mükellefler bu kuralların ihlali durumunda bir takım cezai yaptırımlarla karşılaşacaklardır.

Vergi cezaları ile vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte diğer yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar sağlanmış olmaktadır¹.

Ancak bu amaçların gerçekleştirilmesi için cezai yaptırımlar tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle devlet yasal alacaklarını bir an önce tahsil edebilmek için uyguladığı bu cezai yaptırımlarda indirim gidebilmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergi cezalarında indirim müesseseleri uygulamalarının, cezalarla amaçlanan hedeflere ulaşmada ne derece etkili olduğu bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

I- Vergi Cezalarında İndirim Müesseseleri

Türk vergi sisteminde vergi cezalarında indirim müesseseleri Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu uygulamalar esas olarak uzlaşma ve vergi cezalarında indirim başlığı altında olmakla beraber, VUK'da yer almamasına rağmen zaman zaman çıkarılan vergi cezalarına ait af yasalarını da bu müesseselerin içerisinde saymak mümkündür. Pişmanlık ve İslah gibi suçun ve suçluluğun doğmasına engel uygulamalar ile terkin ve tahakkuktan vazgeçme gibi vergi cezalarını ortadan kaldıran uygulamalara da bu bağlamda değinmek yerinde olacaktır.

1.1. Uzlaşma

Uzlaşma vergi alacaklı olan vergi idaresi ile borçlusunu olan vergi mükellefinin veya cezaya muhatap olan kimsenin aralarında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlığı karşılıklı ödümler vermek suretiyle çözümlenmektedir².

1963 yılında VUK'na eklenen EK 1-12 maddeleri arasında düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesi ile, muhatap oldukları vergi ve cezalar konusunda mükellefin yargı organına gitmeden, cezalarda indirim

(*) Vergi Denetmen Yrd.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2004, s. 209

² M. Önder Tekin, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek bir İdari İşlem midir?*, Yaklaşım, Sayı 129, Eylül, 2003, s. 221.

öngörülerek, idareye daha hızlı tahsilat olanağı sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaçla vergi incelemelerine bağlı olarak tarh edilen vergilerle bunlara bağlı vergi ziyai cezaları da dahil olmak üzere, mükellef ile idare pazarlık usulüyle indirimde gitmektedir. Uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki şekilde uygulanmaktadır.

1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK'nun Ek-11. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü madde nin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir...*" denilmektedir. Maddeden de anlaşılacağı gibi tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Yani vergi inceleme elemanı olmasına rağmen herhangi bir yoklama sırasında yapılan tespitlere göre kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedir.³ İkinci olarak VUK'na göre vergi dairelerinin tarh'a yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezalar kapsam içine alınmıştır. Üçüncü olarak cezalar 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca (vergi ziyasına 359. madde de yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde) vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezalardan olmaması gerekir. Ancak mükellefin 359. madde de yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde kesilecek vergi ziyai cezası hariç olmak üzere kesilen özel usulsüzlük cezalarının da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmesi gerektiği düşünülmektedir.

1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Genel uzlaşma olarak adlandırılan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin hükümler VUK'da Uzlaşma bölümü adı altında düzenlenmiş ve uzlaşmanın kapsamı Ek 1. madde de belirtilmiştir. Buna göre;

- Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına

sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,

- VUK'nun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare mükellefler ile uzlaşabilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, Ek 1. maddede belirtildiği gibi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalar konu olabilmektedir. Beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilmemiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmek için mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış olması gerekir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulup, uzlaşma sağlansın veya sağlanmasın daha sonra ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Bir başka vurgulanması gereken nokta tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi, VUK'nun 359. maddesindeki yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuş olmasıdır.

1.2. Vergi Cezalarında İndirim

VUK'nun 376. maddesinde bazı şartlara uyulması halinde, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim öngörülmüştür. Vergi ziyai cezasında uzlaşma hükümlerinde var olan sınırlamalar burada getirilmemiştir. Dolayısıyla 344. maddenin üçüncü fıkrasında uyarınca, 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucu kesilecek vergi ziyai cezasında indirim

³ Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2. Baskı, 2004, s.1115.

kapsamındadır. VUK'nun 376. maddesinde "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan 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 cezalarının üçte biri, indirilir. 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." denilmek suretiyle indirimlerin kapsamı, oranı ve şartlarını belirlenmiştir. Buna göre maddede belirtilen şartları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Öncelikle mükellefin kendisine bildirilen cezayı dava konusu yapmaması gerekir. Dava konusu yapması halinde indirim müessesesinden yararlanamaz.

- İndirimin yapılabilmesi için mükellefin veya vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurması ve

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve belirtilen indirimden arta kalan vergi cezalarını vadesinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

- Mükellefin 6183 sayılı AATUHK'nun 10. maddesinde sayılan türden teminat göstermesi durumunda, ödeme süresi vadeden itibaren 3 ay daha uzatılabilmektedir.

Bahsedilen bu indirimler bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarına da uygulanmaktadır. Paraya çevrilmiş olan hürriyet bağlayıcı cezalar için indirim talebinde bulunulamaz. Tekerrür nedeniyle arttırılmış olan cezalarda indirim kapsamındadır.⁴

Vergi cezalarında indirim müessesesi ile amaçlanan bir yandan vergi uyumsuzlukları azaltılıp diğer yandan verginin ve cezanın hazineye girme süresinin kısaltılmasıdır.⁵

1.3. Af

Vergi Usul Kanununda af ile ilgili herhangi bir hüküm olmamasına rağmen zaman zaman çıkarılan yasalar sonucu kısmen veya tamamen vergi ve cezalar ortadan kalkabildiğinden bu uygulamayı da konumuz içinde değerlendirebiliriz.

Ülkemizde çeşitli zamanlarda gerek ekonomik gerekse politik nedenlerle çıkarılan af yasalarıyla, vergi ve cezalar kısmen yada tamamen affedilmiştir. Çıkarılan yasalar çoğu kez vergi cezalarını affederken, yararlanmayı vergi uyumsuzluklarından vazgeçerek vergi

* Teminat olarak şunlar kabul edilir :

1. Para,

2. (5234 Sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1.1.2005) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. (5234 Sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1.1.2005) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anapara tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Millî esham ve tahvilat' Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.'

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

⁴ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.1085

⁵ Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.220

* 27.02.2003 Tarih ve 25033 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan kısmi bir af niteliği taşıyan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun gerekçesinde "Ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizler, ekonomik ve sosyal hayatı derinden etkilemiştir. Bu krizlerin ekonomiye doğrudan yansımaları; üretimin daralması, işletmelerin kapanması veya malî bünyelerinin zayıflaması ve işsizliğin artması şeklinde olmuştur. Yaşanan bu olumsuz gelişmelerin en önemli sonuçlarından biri de, yükümlülerin, vergiler başta olmak üzere borçlarını ödeyememeleri veya ödemede zorluk içine girmeleri olmuştur.

..." denilerek, Vergi Barışı Kanununun ekonomik gerekçeleri ortaya konulmuştur.

aslına ödenmesi koşuluna bağlamaktadır. Diğer taraftan af yasalarının ancak belli dönemlere ilişkin vergilerle ilgili olarak kesilmiş vergi cezalarını kapsamına aldığı görülmektedir.⁶

Vergi cezalarının affedilmesi için çıkarılan yasalarda devletin mükellefle ortak noktada uzlaşarak kamu alacaklarını mükellefin ödeyebileceği bir tutara getirecek tahsilini sağlamak, yargı organını ve vergi dairelerini yığılmış dosyalardan kurtarmak temel amaç olmuştur.⁷

Çıkarılan vergi af yasalarının sürekli hale gelmesi dürüst mükellefleri cezalandırırken vergi sistemine olan güveninde azalmasına neden olmaktadır. Yapılan bu tip düzenlemeler mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmelerine olumsuz etki etmektedir.⁸

Ülke ekonomileri sık sık krizler yaşayabilmektedir. Krizlerden etkilenen bir bütün olarak ulustur. Krizlerden etkilenen ekonomik birimleri, üretim güç ve ilişkilerini mali açıdan korumanın yolu vergi, ticaret ve sermaye hukukunun muhtemel olan krizlere açık ülke ekonomisi gerçeğinde yeniden yapılandırılmasıdır. Bu ölçeğin dışında düşünülen vergisel aflar, Anayasanın mali eşitlik ilkesine de aykırılık taşıyabilir.⁹

1.4. Pişmanlık ve İslah

Vergi cezalarından kurtulmanın bir yolu olan pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre mükellefler vergi ziyanı doğuran bir suç işledikten sonra bu suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye haber vermeleri halinde vergi cezalarından kurtulmaktadırlar. Pişmanlık ve ıslah ile hem ziya uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmiş olmakta hem de vergi uyuşmazlığının çıkması idari aşamada önlenmiş olmaktadır.¹⁰

VUK'nun 371. maddesinde düzenlenmiş bulunan pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için gerekli şartlar madde metninde açık olarak düzenlenmiş olup, "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyanı cezasını gerektiren (360. maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyanı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi 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 herhangi 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 15 gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 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. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi..." denilerek açıklanmıştır.

Buna göre pişmanlık ve ıslahın uygulanabilmesi için işlenen suçun vergi ziyanı niteliğinde olması gerekir. Yani usulsüzlük ve özel usulsüzlük niteliğindeki cezalar için pişmanlık ve ıslah hükmü uygulanmaz.

1.5. Terkin ve Tahakkuktan Vazgeçme

Kelime olarak "silme" anlamına gelen terkin, vergi alacağını kısmen yada tamamen ortadan kaldırmaktadır. Vergi ve cezaların hangi hallerde terkin olunacağı gerek VUK'nun 115. maddesinde gerekse AA-TUHK'nun 105 ve 106. maddelerinde düzenlenmiştir.

Terkine benzeyen bir başka yol olan tahakkuktan vazgeçme VUK'nun mükerrer 115. maddesinde düzenlenmiş olup "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 15.00* YTL (15.00 YTL dahil) aşmaması ve tahakkukları

⁶ Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.220

⁷ 27.02.2003 Tarih ve 25033 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun Gerekçesi

⁸ Seçkin Kılıç, Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 68, Ocak-Şubat, 2004, s.

⁹ Murat Başaran, Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 173, Şubat, 2003, s.59

¹⁰ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, TESMER Yayınları, 10. Baskı, Eylül, 1998, Ankara, s.190

* 2007 yılı için belirlenen tutardır.

için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıının tespiti halinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar tahakkuklarından vazgeçilebilir.”denilmektedir.

Tahakkuktan vazgeçmenin terkinden farkı, tahakkuktan vazgeçmede ne tahakkuk eden ne de tahsil edilen bir vergi sözkonusudur.Terkin uygulamasında ise tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi vardır.¹¹

II. Vergi İndirim Müesseseleri ve Cezalarda Etkinlik

Vergi suç ve cezalarını ceza hukukundaki suç ve cezalardan ve orada yer alan genel ilkelerden soyutlamak imkansızdır.Bazı ilkeler vergi suç ve cezaları için de geçerlidir.Ancak vergi suç ve cezalarının kendine özgü bir yapısı vardır.Burada da esas amaç kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi biçimde uygulanması olmasının yanında, vergi suç ve cezalarında vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek, devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasında önemli bir amaçtır.

Genelde ceza hükümlerinin temel amacı, kanunda suç olarak tarif edilen eylemleri yapanların cezalandırılması değil, bu suçların işlenmesinin önlenmesi ve caydırılmasıdır. Bu temel amacın yanında suç işleyenlerin cezalandırılması bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.¹²

Cezaların caydırıcılık unsuru, sadece tutarına ve niteliğine bağlı değil, aynı zamanda uygulanacak ceza ile ceza kapsamına giren fiil neticesinde sağlanan menfaatin boyutları da önem arz etmektedir. Nitekim, cezayı gerektiren fiil ile sağlanan menfaat, cezanın uygulanması sonucunda katlanılacak maliyetle kıyaslanacaktır.¹³

Vergi sisteminin başarısı yasaların ekonomik gerekçeleri dikkate alan, adil, hukuksal, uygulanabilir olmalarının yanı sıra bu yasalara uyulmamasının yaptırımının şiddetli olmasına bağlıdır.Günümüzde gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde vergisel suçların yaptırımlarının oldukça ağır olduğu görülmektedir.¹⁴

Bu bağlamda vergi sistemimizdeki cezalarda indirim müesseselerine baktığımızda vergi cezalarının

etkinliğini azaltıcı sonuçlara yol açtıkları görülmektedir.Her ne kadar tahsilatın hızlandırılması, yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi gibi amaçlarla, bir indirim müessesesi olarak ortaya çıkmış olan uzlaşma uygulamasında, genellikle verginin tamamın istenip, cezaların da yüzde 10’a kadar indirilerek ödenmesi şeklinde bir içtihat oluşmuş olsa da, uzlaşma komisyonlarının, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaları kaldırmasına kadar varan geniş yetkileri bulunmaktadır.Ayrıca verginin tamamının istenip cezaların yüzde 10’a kadar indirilerek ödenmesi şeklinde bir uygulama cezaya muhatap olan mükellefler arasındaki dikey adalet anlayışına da aykırı bir durumdur.Bunun yanında, oran farklılaştırılması yapılması da eşitler arası adalet anlayışına aykırılık teşkil edecektir.Yine vergi incelemesi sonucu tespit edilen vergi ve cezalarının yüzde 80’ne varan bir oranda uzlaşma ile kesinleşmesi, uzlaşmanın, vergi kayıpları ve cezalarının kesinleşmesinde olağan bir yol olduğunu göstermektedir. Mükellef aynı suça konu olan aynı fiili işlemeden dolayı aldığı ceza için uzlaşmaya gidebilmektedir.Bu durum mükelleflerin ödeyeceği vergilerin beyanına göre değil, inceleme sonucunda ortaya çıkan tutarlar için uzlaşmaya giderek belirlenmesine neden olmaktadır. Özellikle vergi incelemelerinin yüzde 1.5-2 düzeyinde olduğu bir ortamda cezaların da uzlaşma gibi indirim müesseseleri ile aşındırılması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz etkilemektedir. En azından uygulamada VUK’nun 339. maddesinde yazılı olan “tekerrür” durumunda uzlaşmaya gidilmesinin önü kapatılmalıdır.Zaten böyle bir durum uzlaşmanın mantığına da aykırıdır. Çünkü uzlaşmaya maddi hataların dışında, ya kanun hükmünün yeterince anlaşılmasından yada yanılmadan kaynaklanan sebeplerle gidilmektedir.Buna göre mükellefin aynı suça konu olan aynı fiil dolayısıyla aynı cezaya muhatap olması uzlaşma nedenlerini geçersiz kılmaktadır.

Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme, başlığı altında VUK’nun 376.maddesinde düzenlenmiş uygulama ise, uzlaşmanın kapsamından daha geniş tutulmuştur.Bu indirim müessesesinde ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatların tümü kapsam içine alınmıştır.Yani uzlaşmada konu edilmeyen

¹¹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Kitabevi, 8. baskı, Ankara, 2004, s.24

¹² TOBB,Türk Vergi Sistemi Sorunlar&Çözüm Önerileri, Ankara, s.214

¹³ Tahir Erdem,Vergi Hukukunda Ceza Profili- II, Diyalog, Sayı 200, Aralık, 2004, s.63

¹⁴ TOBB, a.g.e., s.208

* T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2003, s.172

344.maddenin 3.fıkrası (359. madde kapsamındaki suçlara ilişkin) gereğince kesilen vergi ziyası cezalarında indirim konu edilmiştir.Üstelik madde metninde yer alan indirim tutarına ilişkin olarak "Vergi ziyası cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri," denilmekte ve "tekerrür" durumunda da bundan yararlanılabilecektir.Nitekim, cezalarda tekerrür dolayısıyla yapılan artırımlarda, arttırılan kısım üzerinden de ceza aslının tabi olduğu oranda indirim yapılmaktadır.¹⁵

Madde metninde geçen *birinci defada* ibaresinin ifade ettiği, yapılan tespiti ilişkin tebliğ tarihi esas alınmaktadır.¹⁶ Şöyle ki mükellefin 2003-2004 yıllarına ilişkin hesapları 2006'da incelenmiş ve re'sen vergi tarh edilerek bunlara ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleleri Temmuz 2006 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş olsun. Aynı yıl mükellefin 2002 yılı hesapları da incelemeye tabi tutulmuş ve bu yıla ilişkin matrah farkı üzerinden salınan vergilerle bunlara ait cezalar Aralık 2006 tarihinde tebliğ edilmiş olsun. Böyle bir durumda hem 2002 yılı hem de 2003 ve 2004 yıllarına ait cezalara 1/2 oranında indirim uygulanacaktır. Çünkü 2002 yılına ilişkin tespit ilk tebliğ tarihi olan Temmuz 2006 tarihinden sonra gerçekleşmiştir.

Vergi cezalarında indirim uygulaması iyi niyetli mükellefleri korumak açısından yerinde bir uygulama olmasına rağmen, bu uygulamadan devamlı suretle yararlanılabilmesi uygulamada iyi niyetin suistimal edilmesine neden olacak ve cezanın etkinliğini azaltacaktır.Ancak uygulamada uzlaşma yoluyla yapılan indirimler bu madde kapsamında yapılan indirimlerden çok daha fazla olduğu için, mükelleflerin uzlaşma yolunu tercih edecekleri doğaldır.

Vergi cezalarından kurtulmanın bir diğer yolu olan pişmanlık ve ıslah uygulamasında, suçu işleyen mükellef, suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye işlediği suçu haber vermektedir. Bu uygulamada da bir taraftan iyi niyetli mükellefler korunurken diğer taraftan devlet ziyaa uğratılan vergiyi bir an önce tahsil imkânına kavuşmuş olmaktadır.Pişmanlık ve ıslah uygulaması aslında cezaların etkinliği ile doğru orantılıdır. Cezalar ne kadar etkin olursa pişmanlık ve ıslah müessesesi o kadar işlerlik kazanır.Çünkü bir anlık düşünce-

sizlikle davranmış olan mükellef, fiilin ortaya çıkışıyla katlanacağı sonucu sonradan idrak edebilecek ve bu da işlediği suçtan dolayı pişmanlık duymasına neden olabilecektir.

Terkin ve tahakkuktan vazgeçme uygulamaları ile de mükellefler vergi ve cezalardan kurtulabilmektedirler.Doğal afetlerin meydana gelmesi sonucu mükellefin vergiye kaynak teşkil eden varlıkları yok olmaktadır.Dolayısıyla varlıklarını kaybetmiş mükelleflerden bu varlıkları nedeniyle oluşan vergi ve cezaları almamak doğru olmayacaktır.Ancak uygulamada dikkat edilmesi gereken üç nokta vardır.

Birincisi, varlıklara ilişkin yerindedir.Mesela doğal afetler sonucu mükellefin arazisindeki ürünler zarar görmüşse ve aynı mükellefin başka bir şehirde olan gayrimenkulünden dolayı elde ettiği ve beyan etmediği bir gelirin olması durumunda, arazisindeki zarar görmüş ürünlerle ilgili oluşan vergi ve cezalar terkin edilecektir.

İkincisi zaman açısından yerindedir.Buna göre terkin edilecek vergi ve cezalar olayın meydana geldiği yıl ile ilişkilendirilmelidir.Mesela 2004 yılında meydana gelen bir doğal afetle ilgili yapılacak düzenlemede mükellefin 2 yıl önce elde ettiği gelire ait vergi ve cezaların terkin edilmeyecektir.

Üçüncüsü olayın meydana geldiği yer açısından yerindedir.Örneğin gerçek usulde vergilendirilen bir çiftçinin, hem doğal afetin olduğu yerden hem de başka bir bölgedeki zirai faaliyetinden elde ettiği zirai kazancı olabilir.Böyle bir durumda terkin ancak doğal afetin meydana geldiği yer ile ilgili olan kısma uygulanacaktır.Terkin sadece doğal afetler nedeniyle değil aynı zamanda idarenin hatalarından kaynaklanan yada yargısal nedenlerle de olabilmektedir.

Vergi sistemimizde vergi ve cezaların kaldırılmasına yönelik bir başka uygulama da tahakkuktan vazgeçmedir.Verginin ekonomiklik ilkesi gereği, verginin tarh ve tahsil masrafları en az düzeyde olmalıdır.Bu uygulamada da olası tarh ve tahsil masrafları vergi ve ceza tutarında daha az olacak ise tahakkuktan vazgeçme yoluna gidilir.

Vergi kanunlarında yer alan cezaların ağır olması caydırıcı olması için yeterli değildir.Belki bundan

¹⁵ Yılmaz Özbalcı,Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları,Oluş Yayıncılık,Ağustos, 2003,s.892

¹⁶ Özbalcı, a.g.e.,s.892

daha önemlisi söz konusu cezaların uygulanabilmesidir.¹⁷ Ancak sistemimizdeki yasalarda yer alan hapis cezaları öteden beri uygulanmamış, teşhir cezası vergi kaçırana değil, vergisini beyan edip ödeme zorluğuna düşenlere uygulanarak tutarsız bir ceza sistemi kurulmuştur. Mevcut yapısıyla vergi sisteminde vergi kaçırma cezalandırılmamakta aksine kaçırana daha karlı çıkmaktadır.¹⁸

SONUÇ

Toplumsal ilişkilerin düzenlenmesi gereği olarak konulan kurallara kişilerin uyması bir zorunluluktur. Devlet ve mükellef arası mali ilişkilerde vergi kanunları adı altında bir takım kurallara bağlanmış ve mükelleflerin bu kurallara uymamaları halinde cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak uygulanacak cezaların gerek niteliği ve tutarı gerekse uygulanan ceza sonrası getirilen bir takım indirim müesseseleri sonucu, cezalar oldukça hafifletilmekte ve cezaların caydırıcılık unsurunu ortadan kaldırmaktadır. Bu durum da mükelleflerin kendilerine yasalarla verilen ödevlerini yerine getirmelerini olumsuz etkilemektedir. Dolayısıyla cezalarda indirim müesseseleri gözden geçirilmeli ve mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmelerini sağlayıcı bir hale getirilmelidir.

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre hareket etmeleri halinde uygulanacak cezaların, etkin bir şekilde uygulanmaması, bir taraftan kanunlara uygun hareket eden mükellefler aleyhine haksız rekabete neden olurken, diğer taraftan büyük oranda vergi kayıp ve kaçığına da neden olacaktır.

Diğer taraftan sık aralıklarla ve politik amaçlarla af yasaları çıkarılması vergi cezalarının önleyici işlevini

azaltacağından ancak zorunlu durumlarda bu yola başvurulması gerekmektedir.¹⁹ Aksi halde mükellefler dönem dönem af beklentisi içerisinde olacaklar ve vergi yasalarına uygun hareket etmeleri zorlaşacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar

Başaran Murat, *Vergi Barışı Kanunu Üzerinden Mali Af Arayışları*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 173, Şubat, 2003

Bilici Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2004

Erdem Tahir, *Ceza Profili- II*, Diyalog, Aralık, 2004

Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Klavuzu*, 2. Baskı, 2004.

Kılıç Seçkin, *Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler*, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 68, Ocak-Şubat, 2004

Kırbaş Sadık, *Vergi Hukuku*, TESMER Yayınları, 10. Baskı, Eylül, 1998, Ankara

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2004

Özbalcı Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ağustos, 2003

T.C. Maliye Bakanlığı, *Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu*, 2003

Tekin M. Önder, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vaki Olmadığına İlişkin Tutanak İdari Davaya Konu Olabilecek bir İdari İşlem midir?*, Yaklaşım, Sayı 129, Eylül, 2003.

TOBB, *Türk Vergi Sistemi Sorunları & Çözüm Önerileri*, Ankara.

¹⁷ Nitekim aşağıdaki çalışma sonuçları, kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak mahkemelerce verilen cezaların caydırıcı olmaktan ne kadar uzak olduğunu ortaya koymaktadır. 1998-2000 yılları arasında kaçakçılık suçuna ilişkin olarak yazılan raporlar neticesinde yargı aşamasında mahkemece verilen karar sonuçları, Ankara Defterdarlığının yaptığı bir çalışmada şu şekilde ortaya konulmuştur. (TOBB, a.g.e., s..206)

Yıllar	Beraat (%)	Erteleme (%)	Tecil (%)	Para Cezası (%)	Hapis (%)	Diğerleri (%)
1998	45	30	12	10	-	3
1999	61	11	5.5	5	0.3	17.2
2000/1-4	42.5	25	5	5	10	12.5

¹⁸ Erdem, a.g.m., s.60

¹⁹ Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.220