

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

Yasin BİLEN^(*)

- SUNUŞ

Devletin temel gelir kaynağı olan vergiyi; devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından, ekonomik ve sosyal yaşama müdahaleleri dolayısıyla veya kamu giderlerinin karşılaması amacıyla, belli bir karşılığı olmaksızın, idare edilenlere ödeme güçlerine göre, zorla ve kesin olarak getirilen ve para ile ölçülebilen yükümlülükler olarak tanımlamak mümkündür.

Devletin üstlendiği görevlerini yerine getirebilmesi ancak, ülkenin vergi kaynaklarının en az kayıpla toplanılmasına bağlıdır. Eğitim yetersizliği, verginin etkin ve adil olarak kullanılmadığı düşüncesi, vergilemeye karşı insan doğasında olan tepkiler vb. nedenler, çok iyi bir vergi sistemine ve modern bir idari organizasyona sahip ülkelerde bile, vergi toplama işlevini başarısız kılabilir. Vergi sistemi ve idari organizasyonun yetersiz olduğu ülkelerde bu işlevi yerine getirmek çok daha güç olacaktır. Bilinçli yada bilinçsiz olarak vergi kanunlarına aykırı davranışların ve vergi kaçırma eğilimlerinin artması, belirtilen bu nedenlerden dolayı olabilir.

Vergi kaçırma eğilimlerine karşı öngörülen vergi cezalarının temel amacı, devlete gelir sağlamak değil, vergi kanunlarına aykırı davranışlar üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi gelirlerini zamanında toplayabilmektir. Çalışmamın konusunu, Türkiye

açısından belirtilen bu vergi suçları ve cezaları oluşturmaktadır. Kanunun suç saydığı eylemler için öngörülen yaptırımlar yani cezalar ilke olarak Türk Ceza Kanununda yer almakla birlikte, vergi kanunlarının suç saydığı fiiller için belirlenen cezalar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yerini almıştır. Çalışmam içerisinde yer alan vergi suçları ve cezaları da, anılan Kanun'un 4'ncü kitabında yer alan vergi suçları ve cezaları ile sınırlıdır.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenleri cezalandırma amacı güden vergi cezaları, vergilemede basitlik adı altında sürekli olarak yapılan Türk Vergi Kanununundaki değişikliklerden nasibini almaktadır. Çalışmamda, belirtilen bu değişiklikler sonucu oluşan karmaşıklıklar basit ve sade bir üslupla çözümlenmeye çalışılacak. ayrıca pratik sonuca ulaşan tablolara ve bazı karşılaştırmalara yer verilecektir.

II. GENEL OLARAK VERGİ SUÇU VE CEZASI

Ceza Hukuku açısından suçun çok değişik tanımları yapılmıştır. Pozitif hukuk açısından suç; isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemlerdir.¹

^(*) Vergi Denetmeni

¹ Alacakaptan, U., **Suçun Unsurları**, Ankara 1967, s.10.

Öğretide vergi suçunun tanımı, suçun tanımı kadar çeşitlidir. Bu tanımlardan bir kaçını aktarmak gerekirse, vergi suçu; devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiiller², vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi³, veya daha kapsamlı bir tanım olarak; vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesi, olarak tanımlanabilir.

Vergi suçları genel olarak idari ve kamusal vergi suçları olarak ikiye ayrılabilir. İdari vergi suçları, daha çok vergi ziyasına neden olmanın sonucu olan vergi kanunlarına aykırı davranışlardır. Kamusal vergi suçları ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlardır.⁴

Ceza, kanunun suç saydığı eylemler için öngörülen yaptırımdır. Vergi cezaları da, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından, bu niteliktedir. VUK'da vergi idaresi tarafından kesilmesi ve ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağını zamanında ve az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.⁵

213 sayılı VUK'un dördüncü kitabı ceza hükümlerini düzenlemektedir. İlgili kanunun 331'inci maddesine göre vergi kanunlarına aykırı hareket edenler vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile diğer cezalarla cezalandırılırlar. Çalışmamda VUK'da yer alan sistematığe uygun olarak Vergi cezalarını vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak üç ana başlık altında inceleyeceğiz. Bunu yaparken, vergi kanunların-

da yapılan değişikliklere bağlı olarak belirli dönemleri de ayrıca vurgulamaya çalışacağız. Fakat öncelikle vergi cezaları için öngörülen genel esasların belirtilmesi yerinde olacaktır.⁶

III. VERGİ CEZALARINDA GENEL ESASLAR

VUK'un ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabının birinci kısmı, VUK'un ceza uygulamasında genel esasları düzenlemiştir. Bu bölümde, kanuna paralel olarak, belirtilen bu genel esaslar açıklanmaya çalışılacaktır.

III.1. Ceza Nev'ileri

VUK'un 331. maddesinde cezalar "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır" şeklinde belirtilmiştir.

Vergi cezaları, genel olarak iki gruba ayrılabilir. Bunlardan biri vergi ziyainın söz konusu olduğu, vergi ziyai cezası, diğeri ise, vergi kanunları ile belirlenmiş olan usul ve şekle aykırı hareketler sonucu doğan, usulsüzlük fiili (suçu) karşılığında tespit edilen usulsüzlük cezasıdır. Usulsüzlük cezası da, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılabilir. Diğer cezalar ise, hürriyeti bağlayıcı cezalardır ve Türk Ceza Kanununda tespit edilmiş olan veya ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalardır.⁷

III.2. Ceza Uygulamasında Ehliyet ve Sorumluluk

Genel anlamda ehliyet; şahsın haklara sahip olması, bunları kullanması, görev ve ödevler yüklenmesi halidir. Türk Medeni Kanununa göre, her şahıs medeni haklardan yararlanır. Ancak, küçükler ve kısıtlılarda olduğu gibi bazı hallerde, şahısların medeni haklarını kullanma ehliyeti tamamen veya kısmen kaldırılabilir.

² Erman, S., **Vergi suçları**, İstanbul 1988, s.2.

³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü VUK ve İzahları, Yayın No.4, Ankara 1994, s.479.

⁴ Mutluer, K., **Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler...**, Yaklaşım, Şubat 1994, s.12.

⁵ Candan, T., **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara 1995, s.16-33.

⁶ Suç ve Cezanın Unsur ve Prensipleri İçin bkz., Baş, A., **Vergi Hukukunda İdari Cezalar**, Yüksek Lisans Tezi, İÜ-SBE., İstanbul 2000, s.7-16.

⁷ Eroğlu, N., **Açıklamalı ve İçtihatlı VUK**, Ankara 1995, s.582.

Vergi ehliyeti, vergi kanunlarına göre mükellef veya sorumlu olabilmeyi ifade eder. Vergi kanunlarının uygulanmasında kişilerde kanuni ehliyet şartı aranmaz. Yani VUK'un dokuzuncu madde hükmüne göre (İlgili madde şu hükmü içermektedir; "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."), kişiler medeni haklarını kullanmaya sahip olsunlar veya olmasınlar, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları mümkündür. Kişinin yaşının küçük olduğu veya kısıtlı olduğu ileri sürülerek, vergi mükellefi veya sorumlusu olamayacağı iddia edilemez.⁸

Vergi mükellefi ve sorumlusu olmak yönünden kanuni ehliyet şartı aramadığı gibi, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması da mükellefiyet ve sorumluluğu etkilemez. Dikkat edilmesi gereken husus, yasak faaliyetin vergiyi doğuran, vergiye konu olan bir olay niteliğinde olmasıdır. Yasaklanan olay veya bundan doğan gelir vergi konusuna girmiyorsa mükellefiyet de doğmayacaktır. Örneğin, kumar kazancı gelir vergisine tabi değildir. Dolayısıyla kumardan para kazanan kimse, gelir vergisi mükellefi olamaz. Ancak, kumar oynatmak ticari bir faaliyettir. Aynı kişi kumar oynatıyorsa bu faaliyetinden doğan gelir ticari kazanç olarak, gelir vergisinin konusuna girer ve gelir vergisi mükellefi olur.⁹

III.3. Vergi Cezasının Muhatabı

Vergi cezalarının muhatabı; genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kişilerdir. Ancak uygulamada özellik arz eden bazı durumlar söz konusudur. Özellik arz eden bu durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

III.3.1. Küçük ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller

Sorumlulukla ilgili bölümde açıklandığı üzere, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmek için ka-

nuni ehliyet aranmamaktadır. Genel ceza alanında olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da bu kural uygulanmamaktadır. Küçük ve kısıtlılar (VUK madde 332'ye göre) vergi ceza ehliyetine haiz değildir. Bu bakımdan velayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım bırakılmış olanlar, kendileri adına hareket eden veli, vasi veya kayyımın, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezalarına karşı muhatap tutulamazlar. Bu gibi durumlarda vergi cezası, vergi kanunlarına aykırı hareket eden veli, vasi veya kayyım adına kesilir. Vergi cezası için küçük ve kısıtlıların mal varlığına asla başvurulamaz. Ayrıca, veli, vasi veya kayyım tarafından ödenen vergi cezasının, daha sonra mükellef veya sorumlusuna rücu edilmesi söz konusu değildir.¹⁰

III.3.2. Tüzel Kişilerin Sorumluluğu

VUK'un 333'üncü maddesi tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden oluşacak vergi cezalarının tüzel kişilere kesileceği hükme bağlanmıştır. Ancak anılan maddenin VUK'un 10'uncu maddesine yaptığı atıfla, cezalar da tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu bulunmaktadır. Buna göre kanuni temsilcilerin, tüzel kişiliğe düşen ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden tüzel kişilikten alınamayan cezalardan dolayı sorumluluğu bulunmaktadır. Ancak bu kişilerin sorumluluk çerçevesinde ödedikleri cezalar için rücu hakkı saklıdır.

Hürriyeti bağlayıcı bir cezayı gerektiren fiillerin (Kaçakçılık Suçları) işlenmesi halinde bu fiiller için öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur. Madde metninde geçen 4369 sayılı kanunla getirilen "bu fiilleri işleyenler hakkında" ibaresi (Maddenin değişmeden önceki şeklinde "kanuni temsilcileri adına hükmolunur" ibaresi vardır.) tartışmaları beraberinde getirmiştir. Çünkü tüzel kişilerin kanuni temsilcileri bazı durumlarda kendilerine ait yetkilerini örneğin muhasebeci, müşavir gibi kimselere devretmektedir. İşte bu kimselerin yani kanuni temsilcilerin yetki devrettiği kişilerin hürriyeti

⁸ Eroğlu, N., A.g.e., s.24.

⁹ Özbalcı, Y., **VUK Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 1998, s.111,112.

¹⁰ Kızılot, Ş., **VUK ve Uygulaması**, Ankara1991, s.2992.

bağlayıcı bir cezayı gerektiren fiili işlemleri halinde ceza için bu kanuni temsilcilerin sorumlulukları kalacak mıdır? Bir görüşe göre kanuni temsilcilerden yetki devralmış bir personelin 359'uncu maddedeki fiilleri işlemeleri halinde, bu personel iştirak nedeniyle, buna karşılık tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ise vergi ödevlerini yerine getirme sorumluluğunun kendilerine ait olması nedeniyle 359 ve 360'ıncı maddedeki cezalarla cezalandırılacaktır.^{11,12} Ancak anılan fiillerin kanuni temsilcilerin bilgisi dışında başkaları tarafından işlendiğini iddia etmeleri halinde ispat külfetinin kendilerinde olması ile ispat edebilme hakkı tanınmalıdır.^{13,14} Tüzel kişilerde vergi mevzuatını ilgilendiren faaliyetler tüzel kişilerin yönetim organları tarafından yetki devri ile yetkilendirilen görevliler tarafından yürütüldüğü bilinmektedir. Ceza mahkemelerinde yargılanacak cezaların kişiselliği nedeni ile yetki devri ile görevlendirilen ve bu fiilleri işleyenler bu cezaların muhatabı olacaklardır.¹⁵ İdari vergi cezalarının yükümlülükleri tüzel kişiler tarafından yerine getirilecektir.

III.3.3. Damga Vergisinde Sorumluluk

Damga vergisi ve damga resmi uygulamasında gerek nisbi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar, birden fazla oldukları takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere müteselsilen sorumludurlar. (VUK m. 334)

Bilindiği üzere; damga vergisine tabi evraka konulan imzaların birden fazla olması, bu verginin birkaç defa alınmasını gerektirmez. Evrak ve senetleri imza edenler de ödemeye mecburdurlar. Evrak veya senet kaç kişi tarafından imza edilirse edilsin, vergi veya resim bir defa alınmakla beraber, ödeme bakımından imzası bulunan tüm kişiler sorumlu tu-

tulabilir. Ancak kendisinden damga vergisi veya cezası tahsil edilmiş olan kişinin, diğer sorumlulara baş vurarak, hisselerine düşen miktarı isteme hakkı (rücu) vardır.¹⁶

III.3.4. Ölüm Halinde Cezai Sorumluluk

VUK'un 12'nci maddesine göre ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçılarına geçer. Mükellefin ölümü halinde ödevler mirası reddetmemiş mirasçılarına geçmesine rağmen VUK'un 372'nci maddesi hükmüne göre ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir. Dolayısıyla mirasçıların ölümden sonra kendi sorumluluklarının dışında kalan, ölen kimsenin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan fiilleri için kesilecek cezalar düşecek, mirasçıların sorumlulukları bulunmayacaktır.^{17,18}

III.4. Vergi Cezasını Doğuran Olay

III.4.1. Vergi Ziyarı

Bilindiği gibi, Türk vergi sistemi, ağırlıklı olarak beyan esasına dayanan bir sistemdir. Beyan esasında, tahakkuk işlemi beyanname verme süresi içinde ve genellikle de, beyannamenin verildiği günde yapılmaktadır. Tahakkuk eden vergilerin ise, ilgili vergi kanunlarında belirtilen süreler zarfında ödenmesi esastır.

Görüldüğü gibi (tahakkuku tahsile bağlı bazı vergiler dışında), verginin ödenebilmesi, öncelikle verginin tahakkuk etmesine bağlıdır. Başka bir anlatımla, vergi öncelikle tahakkuk ettirilmekte, daha sonra da ödenmektedir. Bu nedenle verginin zamanında tahakkuk etmemesi yada eksik tahakkuk etmesi durumlarında, vergi ziyarının varlığından söz edilebilir. Yani VUK, vergi ziyarını tahakkuk olayına bağlamıştır. Verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk

¹¹ Yücel, T., **4369 Sayılı Kanunla Vergi Cezalarında Yapılan Değişikliklerin İrdelenmesi**, Mükellefin Dergisi, İstanbul, Mart 1999, s.87.

¹² Ela, H.-Kelecioğlu, M., **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, Vergi Sorunları Dergisi yayınları, Haziran 2000, s.19,20.

¹³ M.H.U.V. Yayınları, **4369 Sayılı Kanunun Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri**, Ankara 1999, s.22,23.

¹⁴ Bkz. Yargıtay 11. Ceza dairesi, E: 2001/1009468, K: 2001/010261, Tarih: 06.11.2001 tarihli kararı.

¹⁵ Yücel, T., A.g.m., s. 85.

¹⁶ Eroğlu, N., A.g.e., s.585.

¹⁷ Ela, H.-Kelecioğlu, M., A.g.e. , s.20.

¹⁸ Genel Esaslarla İlgili Olarak Ayrıca Bkz., Çolak, M., **VUK'na 4369 sayılı Kanunla Eklenen Geçici 21. Madde...**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran-1 Temmuz 2000

etmesi koşuluyla, odemenin vadesinde yapılmaması halinde vergi zıyaının varlığından söz edilemez. Dolayısıyla vergi zıyaı cezası kesilemez, yalnızca verginin vadesinde ödenmemesi nedeniyle, gecikme faizi alınır.

III.4.1.1. Genel Esaslar

Vergi zıyaı VUK madde 341'de şu şekilde tanımlanmıştır. "Vergi zıyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıyaı hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya hut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

Vergi zıyaı cezası uygulamasını gerektiren suçlarda, suçun maddi unsurunu vergi zıyaı teşkil eder. Vergi zıyaı olmadan, suç teşekkül etmez ve ceza uygulaması söz konusu olmaz.¹⁹ VUK'un 341'inci maddesinde yapılan tarife göre Vergi Zıyaının oluşabilmesi için, aşağıda belirtilen iki unsurun birlikte bulunması gerekir.

III.4.1.1.1. Vergi Zamanında Tahakkuk Etmemiş veya Eksik Tahakkuk Etmış Olmalı

Bilindiği üzere her verginin tarh ve tahakkuk zamanı kendi kanununda belirtilir. Vergi zıyaının meydana gelmesi için, verginin kanununda gösterilen sürede tahakkuk etmesi gerekir. Tahakkukun sonradan yapılması, vergi zıyaını ortadan kaldırmaz. Ayrıca, tahakkukun verginin borçlusu durumunda olan mükellef veya sorumlu iticariyle yapılması icap eder. Vergi eksik beyan edilirse, gene vergi zıyaı meydana gelir. Yani, vergi tahakkuku zama-

nında yapılır, tahakkuk ettirilen vergi miktarı eksik ise, bu durumda da vergi zıyaı meydana gelmiş sayılır.²⁰

Vergi zamanında tahakkuk etmiş olmak şartıyla, odemenin vadesinde yapılmamış olması halinde, vergi zıyaından bahsedilemez. Vadesinde ödenmeyen vergi için, 6183 sayılı kanun hükümlerine göre, gecikme zammı uygulanır. Bu esasın istisnası tahakkuku tahsile bağlı vergiler için söz konusudur. Örneğin, damga vergisi tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir. Odemenin zamanında yapılmaması halinde, tahakkuk da yapılmamış olacağından, vergi zıyaı doğmuş olur.²¹

III.4.1.1.2. Geç veya Eksik Tahakkuk, Mükellefin Vergilendirme ile İlgili Ödevlerini Yerine Getirmemesi Yahut Eksik Yerine Getirmesinden Doğmalıdır

Mükelleflere, vergilendirme ile ilgili olarak yüklenilen görevler genel anlamda VUK'da özel anlamda ise her vergi türü için kendi özel kanunlarında düzenlenmiştir. VUK ile mükelleflere yüklenilen, vergilendirme ile ilgili ödevler, söz konusu kanunun ikinci kitabında düzenlenmiştir. Ancak bazı durumlarda mükellef veya sorumluların iradeleri dışındaki neden ve uygulamalar sebebiyle vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi de söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi zıyaının varlığı kabul edilmez. Belirtilen bu nedenler şunlardır.

Verginin geç tahakkuku vergi idaresinin ihmalin-den ileri gelmişse, mükellefe izafe edilecek kusur olmadığından, vergi zıyaından bahsedilemez. Bazı hallerde, mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini kanuni süresi içinde yerine getirmemeleri, belli nedenlere dayanır. VUK'un 13'üncü maddesindeki mücbir sebepler, vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirileceği süreyi durdurur. Aynı kanunun 16 ve 17'nci maddelerinde belirtilen durumlarda, beyanname verme ve dolayısıyla tahakkuk süresi belli ölçülerde uzar. Bütün bu ve benzer hallerde, vergilendirme ile ilgili görevler ve buna bağlı olarak

¹⁹ Özbalci, Y., A.g.e., s.813.

²⁰ Eroğlu, N., A.g.e., s.590.

²¹ Özbalci, Y., A.g.e., s.813.

vergi tahakkuku gecikme ile yapılır. Ancak, kanunen tespit edilen özel hükümlere dayanan bu gecikmeler vergi ziyasına yol açmaz.²²

III.4.1.2. Özel Durumlar

III.4.1.2.1. Medeni Durumun Yanlış Bildirilmesi, Sair Suretlerle Verginin Noksan Tahakku Etiltilmesi veya Haksız Yere Geri Verilmesine Sebebiyet Vermek

VUK'un 341'inci maddesinin 2'nci fıkrasında "Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükümdedir." ibaresi yer almaktadır.

Madde metnine göre, gerçeğe aykırı beyanda bulunmak suretiyle vergi ziyasına neden olunacak durumlar şunlardır; Şahsi durum, medeni hal durumu ve aile durumu. Madde metninde yer alan medeni hal ve aile durumu örneğin; VVK'nun 4/b maddesine göre eş ve fürulardan her birine isabet eden miras hisselerinden bir kısmı istisnadır. Buna göre, mirasçı sayısının olduğundan fazla gösterilmesi durumunda, mirasçılara intikal eden servetin daha büyük kısmı istisna kapsamına girmesi gibi durumlarda görülecek ve vergi ziyasının oluşmasına neden olacaktır.²³

Sair suretlerle, verginin haksız yere geri verilmesine verilebilecek temel örnek KDV iadelerinde görülen uygulamalardır. İade uygulamasında, iade edilen vergiler haksız olarak iade edilmişse, vergi ziyayı doğmuş sayılır.

III.4.1.2.2. Mahsup Fazlasından Alacağı Olanlara İlave Vergi Salınması

Herhangi bir nedenle vergi iadesinin yapılmasından sonra, herhangi bir nedenle ilave vergi salındığında, haksız yere yapılan iade nedeniyle vergi ziyayı doğmuş sayılacağından salınan vergiye ayrıca gereken ceza da uygulanır. Verginin iadesinden ön-

ce matrah farkının tespit edildiği durumlarda, mükellefin beyanına göre, mahsup fazlasına isabet eden vergiye ceza uygulanmaz. Örneğin mahsup yapıldıktan sonra 64.000 YTL alacağı doğan mükellef, vergi iade edilmeden önce incelenmiş ve 79.000 YTL vergi hesaplanmıştı. Bu durumda 79.000 YTL'den 64.000 YTL indirilecek ve aradaki fark olan 15.000 YTL kendisinden istenecektir. Vergi ziyayı ise yalnızca 15.000 YTL için doğmuş sayılacaktır.

III.4.1.2.3. Farklı Dönemlerden Birinden

Alacağı Olan Mükellefe İlave Vergi Salınması

Vergi ziyayı yönünden, vergilendirme dönemleri bağımsız olarak göz önüne alınmaktadır. Birbirini izleyen iki dönemden, birinden mahsup fazlası nedeniyle alacağı olan mükellef, diğer dönemde eksik beyanda bulunmuşsa, eksik beyanda bulunduğu dönemde vergi ziyayı doğmuş sayılır. Kuşkusuz, salınan ilave vergi, diğer döneme ilişkin iade konusu vergiden mahsup yoluyla tahsil edilebilir. Ancak bu durum, ilave salınan vergiye ceza uygulamasını engellemez.²⁴

III.4.1.2.4. Tahakkuktaki Gecikmeye Rağmen, Ödemenin Vadesinde Yapılmış Olması

VUK'un 341'inci maddesinde, vergi ziyayı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine bağlanmıştır. Buna göre, tahakkuktaki gecikme, vergi ziyasının doğmuş sayılması için yeterli görülmektedir. Tahakkuktaki gecikmeye rağmen, verginin zamanında, kanunda gösterilen vadede ödenmiş olması ise özellik teşkil etmektedir. Bu hale uygulamada zaman zaman rastlanmakta, vergi vadesinde ödenmesine rağmen, beyannamenin kanuni süresinde verilmesi bir şekilde geciktirildiğinde, vergi ziyasının doğmuş bulunduğu dolayısıyla ceza uygulaması gerektiği ileri sürülmektedir.²⁵

Vergi idaresi, uygulamasını uzun süre bu anlayışla yapmıştır. Ancak, Danıştay kararları öteden beri,

²² Özbacı, Y., A.g.e., s.814.

²³ Kızılot, Ş., A.g.e. , s.3032.

²⁴ Kızılot, Ş., A.g.e. , s.3033,3034.

²⁵ Kızılot, Ş., A.g.e. , s.3026-3027. Ayrıca Bkz., Güzel, B., VUK'daki Ceza Hükümleri ile İlgili Sorunlar, Vergi sorunları, Sayı 21

vadesinde ödenmiş vergi ile ilgili beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi nedeniyle uygulanan cezaların terkin edilmesi şeklinde olmuştur. Hatta, Dördüncü Dairenin kararlarında bu şekilde kesilen cezalar vergi hatası kapsamında değerlendirilmiş, buna göre red ve iadesi gerektiği hükmü verilmiştir. (31.11.1991 tarih, E.1991/554, K.1991/3581 sayılı karar) Vergi idaresi de bu kararlara binaen yorumunu değiştirmiş, bu gibi durumlarda vergi ziyayı doğmadığı, ceza kesilmemesi gerektiği anlayışını benimsemiştir.

III.4.2. Usul Hükümlerine Aykırı Hareketler

Vergi kanunları ile mükellefe bir takım görevler yüklenilmiştir. bu görevlerin yerine getirilmemiş olması veya bunlara uyulmaması halinde, vergi ziyasına sebebiyet verilmese bile, vergi cezasının kesilmesini gerektiren bir fiil işlenmiş olur. O halde vergi ziyasının dışında vergi cezasının kesilmesini doğuran olaylardan birisi de, vergi kanunları ile belirlenen usule ve şekle ilişkin hükümlere uyulmamış olmasıdır. Bu nevi cezalara usulsüzlük cezaları adı verilir.

III.5. Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme, İştirak, Tekerrür Hali

III.5.1. Suçlarda Birleşme

III.5.1.1. Mahiyeti

Ceza hukukunda; kesinleşmiş bir hükümle ayrılmamış bulunan iki veya daha fazla suçun aynı kişi tarafından işlenmiş olması, suçta birleşmeyi meydana getirir. Genel ceza hukuku esaslarına göre; suçların birleşmesi halinde bunların cezası, en ağır cezaya, diğer cezalardan belli nispetlerde eklemeler yapmak suretiyle tespit edilir.

Vergi suçlarının birleşmesi halinde ise; Bazı durumlarda suçlara ait cezaların toplamı alınmak suretiyle, bazı hallerde ise, en ağır cezaya diğer cezalardan belli nispetlerde eklemeler yapılması esasları kabul edilmiştir.²⁶ Vergi suç ve cezalarında birleşme, aynı fiille birden fazla suç işlenmesi veya aynı

suçun muhtelif cezayı gerektirmesini ifade eder. Ayrıca, aynı fiillerle aynı nev’iden birden fazla suç işlenmesi, suç ve cezalarda birleşme esasları yönünden özellik arz eden bir hal teşkil eder.

VUK’da, suç ve cezalardaki birleşme, sadece vergi cezaları bakımından öngörülmüştür. Vergi cezaları ile, ceza mahkemelerince hükmolunacak cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilmeyeceği, 340’ıncı madde de hükme bağlanmıştır. Ayrıca, vergi cezası niteliğinde olmakla beraber, özel usulsüzlük cezaları vergi ziyayı veya genel usulsüzlük cezaları ile birleşemez. (VUK m. 353)²⁷ O halde gerçek anlamda birleşme vergi ziyayı cezası ile genel usulsüzlük cezasının birleşmesidir.

Diğer taraftan; vergi kanunlarına göre suç sayılan bir fiil için, vergi cezası kesilmiş olması hali, bu fiilin aynı zamanda Türk Ceza Kanununa göre de suç sayılması durumunda, Türk Ceza Kanununa göre ayrıca ceza tatbikine mani değildir.

III.5.1.2. Tek Fiil ile Çeşitli Suçların İşlenmesi

III.5.1.2.1. Tek Fiil ile Farklı Vergilerle İlgili

Suçların İşlenmesi

Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaya uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. (VUM m. 335)

Örneğin, ikrazatçılık faaliyetini mutat meslek haline getiren A şahsının, bu uğraşından doğan geliri beyan etmemesi halinde, hem gelir hem de gider vergisi (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi) bakımından vergi ziyasına sebebiyet vermesi söz konusu olacaktır. Bu durumda her iki vergi için de, A şahsı adına, ayrı ayrı ceza kesilecektir.

III.5.1.2.2. Tek Fiil ile Aynı Vergi Yönünden

Suçların İşlenmesi

Vergi ziyayı cezasını gerektiren tek fiille genel usulsüzlük fiilleri birlikte işlenirse, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanı uygulanır. Burada belirtilmesi gereken bir diğer nokta,

²⁶ Eroğlu, N., A.g.e., s.591,592.

²⁷ Özbacı, Y., A.g.e., s.801.

usulsüzlük cezası kesilmiş olan bir fiilin, sonradan vergi ziyaına da sebebiyet verdiği anlaşılırsa, usulsüzlük cezasının kesilmiş olması ayrıca sonradan tespit edilen vergi ziyai cezasının mukayese edilecek, noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir. (VUK m. 336)

Örneğin, gelir vergisi beyannamesini vermediği için cezalı tarhiyata tabi olan A şahsı, aynı zamanda beyannamesini zamanında vermediği için usulsüzlük cezasına da tabidir. Ancak burada kesilecek ceza sadece miktar itibariyle ağır olacak olan vergi ziyai veya usulsüzlük cezası olacaktır.

III.5.1.3. Fiil Ayrılığı

VUK'un 337'nci maddesinde, ayrı fiillerle ayrı vergi suçları işlenmesi halinde cezalanma esaslarını düzenlemiştir. Maddede iki hal öngörülmüştür. Bunlardan ilki; ayrı fiillerle işlenmiş vergi ziyai suçları, diğeri ise; ayrı fiillerle işlenmiş usulsüzlük suçlarıdır.

III.5.1.3.1. Ayrı Fiillerle İşlenmiş Vergi

Ziyai Suçları

VUK'un 337'nci maddesinin ilk cümlesinde ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlüklerden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilmiştir. Buna göre ayrı ayrı fiillerle işlenmiş suçlar için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilecektir. Örneğin, bir takvim yılında vergi ziyai suçu dört defa işlenirse, her biri için ayrı ayrı ceza kesilecektir. Burada birleşme söz konusu değildir.

III.5.1.3.2. Ayrı Fiillerle İşlenmiş

Usulsüzlük Suçları

VUK'un 337'nci maddesinin ikinci cümlesinde, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı nev'iden birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği öngörülmüştür.

Hükmün uygulanmasında, aynı nev'i usulsüzlükten ne anlaşılması gerektiği, maddenin ikinci fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre, VUK'da usulsüzlük

sayılan eylemlerin 352'nci madde de gösterilen derece fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatı, bu eylemlerin oluşturduğu usulsüzlüklerin aynı nev'iden olduğunu göstermektedir. Bu açıklamaya göre; dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük eyleminin aynı nev'iden sayılması olanaklı değildir. Buna karşılık; örneğin, birinci derece usulsüzlük sayılan eylemler, 352'nci maddenin 1'nci fıkrasının farklı bentlerine giriyor olsalar dahi, aynı nev'iden sayılırlar. Zira; madde, aynı nev'iden sayılabilmek için derece fıkra itibariyle mutabakat aramıştır. 352'nci madde I. derce usulsüzlükler ve II. derece usulsüzlükler başlıkları, fıkraları; bu başlıklardan sonra gelen rakamda, bentleri işaret etmektedir. Bu nedenle; beyannamenin süresinde verilmesi eylemi ile yasal defterin birinin tutulmaması eylemi, aynı fıkra içinde yer alan farklı bentlerde düzenlenmelerine karşın, ceza uygulamasında, aynı nev'iden sayılırlar. Aynı nev'iden sayılan sonraki eylemlere ilkine uygulanacak cezanın dörtte birinin uygulanması, ayrıca, ilk eylemle sonraki eylemlerin aynı takvim yılı içinde yapılmış olmasına bağlıdır.²⁸

Fiil ayrılığıyla ilgili olarak şu iki durumun da dikkate alınması gerekmektedir. Bunlardan ilki; Usulsüzlük fiili aynı zamanda, re'sen takdir gerektirdiğinde, cezası iki kat olarak kesilir. (VUK m. 352) Fiil aynı nev'iden olduğu takdirde, cezanın iki kat olması, dörtte üç oranında indirim engel değildir. Örneğin, aslı 2.000 YTL olan usulsüzlük cezası, re'sen takdir sebebiyle 4.000 YTL kesilir ve aynı fiil aynı takvim yılında tekrar işlenirse ceza 4.000 YTL'nin dörtte biri olan 1.000 YTL olacaktır.

İkincisi ise; fiil ayrılığı başlığını taşıyan 337'nci madde, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller ve genel usulsüzlükler itibariyle düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük cezası madde kapsamı dışındadır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiiller aynı nev'iden de olsa, 337'nci maddede belirtilen indirim uygulanamaz.²⁹

²⁸ Candan, T., A.g.e., s.41,42.

²⁹ Özbalcı, Y., A.g.e., s.803.

III.5.2. İştirak

Genel olarak iştirak; birden fazla kimsenin, suç fiilinden önce aralarında anlaşma sağlayarak, dolaylı ya da doğrudan suç işlemelerini ifade eder. 4369 sayılı kanunun değişen şekliyle, VUK'un 360'ıncı maddesinde düzenlenen iştirak fiilli, 4369 öncesi VUK'un 338, 346 ve 347'nci maddelerinde yer alan iştirak, teşvik ve yardım fiil ve cezalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.³⁰ Yapılan değişiklik, VUK'un Dördüncü Kitabı olan Ceza Hükümlerinin Birinci Kısım olan Genel Esaslar bölümünde değil, İkinci Kısım olan Vergi Cezaları bölümünde düzenlenmiştir. Bununla birlikte biz iştirak konusunun burada ele alınmasının uygun olacağını düşündüğümüzden, iştirakle ilgili gerekli açıklamalarımızı burada yapacağız.

İlgili madde hükmü şu şekildedir; "Birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur."

Buna göre, 359'uncu maddede sayılan hapis cezasını gerektiren fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, ayrı ayrı maddi menfaat gözetmişlerse, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarptırılacaklardır. Eğer fiillerin işlenmesinde maddi menfaat gözetmeksizin iştirak varsa, ceza dörtte bir oranında uygulanacaktır.

Ayrıca, söz konusu fiillere (VUK 359'uncu m.) sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat olarak vergi ziyai cezası uygulanacaktır. (VUK 344'üncü m.)

III.5.2.1. Vergi ziyai cezası bakımından durum

Özellik maddenin 4369 sayılı kanun ile, "Genel Esaslar" bölümünden "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" bölümüne alınmış olmasıdır. Buna göre 360'ıncı maddede toplanmış olan fiiller için sadece hapis cezası uygulanacağı sonucu çıkmaktadır. Zaten 360'ıncı madde, "kesilecek ceza" değil, "hükmolunacak ceza" deyi mi itibariyle düzenlenmiştir. Bununla beraber 359'uncu maddenin son fıkrasında; hapis cezasının, vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirlenmesi vardır. 360'ıncı maddede ise, asıl suça ait ceza ile cezalandırma ifadesi de bulunmaktadır. Buradan hareketle, 360'ıncı madde dahilindeki fiiller içinde hapis cezası yanında vergi ziyai cezasının uygulanacağı yorumuna ulaşılabilir.³¹

III.5.3. Tekerrür**III.5.3.1. Mahiyeti ve Şartları**

Genel olarak ceza hukuk sisteminde tekerrür, daha önce bir suçtan dolayı kesin biçimde mahkum edilen kişinin, kanunlarla belirlenmiş süre içinde yeni (ikinci) bir suç daha işlemesi durumunda, ikinci suça ait cezanın ağırlaştırılmasını gerektiren bir nedendir. Genel ceza hukukunda suçun tekerrürü her zaman ağırlaştırıcı bir neden olarak kabul edilmiştir.³²

Ceza hukukunun genel prensiplerine uygun olarak VUK'un 339'uncu maddesinde de tekerrür müessesesi düzenlenmiştir. İlgili madde metni şu şekildedir, "Vergi ziyai sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyai beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında arttırılmak suretiyle

³⁰ Özbalcı, Y., A.g.e., s.860.

³¹ Özbalcı, Y., A.g.e., s.860-861.

³² Bulut, M., **Vergi Cezalarında Tekerrür**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 112, 15 Eylül 1991. s.49.

uygulanır.”³³ O halde tekerrür müessesesinin uygulanabilme şartları şunlardır:

III.5.3.1.1. Önceki Cezanın Kesinleşmiş Olması

Belli bir suç nedeniyle kesilecek vergi ziyaı veya usulsüzlük cezasına tekerrür dolayısıyla ilave yapılabilmesi için ilk şart, daha önce vergi ziyaı veya usulsüzlük cezasının kesilmiş ve bu cezanın kesinleşmiş olmasıdır. Vergi cezaları dava yoluna gidilmediğinde dava açma süresinin dolmasıyla, dava yoluna gidildiğinde uyuşmazlığın sonunda kesinleşir.

Cezanın uzlaşma ile kesinleşmesi halinde fiili tekerrürün olup olmayacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre uzlaşma idare ile mükellef arasında, esasları kanunla belirlenmiş bir pazarlığı ifade ettiği için, anlaşma nedeni bir çok unsuru içerebilir ve bu nedenle kesilecek cezanın kesin kabulü anlamına gelmez. Dolayısıyla uzlaşma ile cezanın kesinleşmesinde tekerrür kabul edilemez. Aksi görüşler de vardır.

III.5.3.1.2. İkinci Suçun Belirli Bir Süre İçinde İşlenmesi

Tekerrür dolayısıyla ceza artırımı için, suçun, birinci cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayarak, vergi ziyaı cezasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde işlenmesi gerekir. Bu konuda uygulamada iki yönden tereddüde düşülebilir.

Birincisi, ilgili hükümde, tekerrür uygulamasında, sürenin, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacağını ifade edilmiş olmasından doğmaktadır. Hemen belirtelim ki, bu ifade sürenin sona ereceği tarihi tespitle ilgilidir. Yoksa cezanın kesinleştiği tarihten, müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede, mükerreren

işlenen aynı nev’iden suç dolayısıyla tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmez. Örneğin, Temmuz 1999’da cezası kesinleşen bir mükellefe, aynı suçtan dolayı Ekim 1999’da tekerrür dolayısıyla ceza artırımı uygulanacaktır.

İkincisi, ikinci suçun hangi tarihte işlenmiş sayılacağıyla ilgilidir. Bizce, suçun beyanname verme tarihinde tekemmül ettiğini kabul etmek ve ona göre işlem yapmak gerekir. Örneğin, 1994 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinin incelenmesi sonucunda vergi ziyaı tespit edilmiş ve mükellef adına vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Ceza 20 Şubat 1996 tarihinde kesinleşmiştir. Aynı mükellefin 1995 takvim yılına ait olarak 1996 Mart ayında verdiği gelir vergisi beyannamesi 1997 de incelenmiş ve gene vergi ziyaı cezası uygulanmasını gerektiren vergi ziyaı tespit edilmiştir. Bu durumda tekerrür hükmünün uygulanması gerekir. Her ne kadar ikinci ceza, 31.12.1995’te kapanan 1995 takvim yılı muameleleri ile ilgili olarak kesilmiş ve bu tarihte birinci ceza kesinleşmemiş ise de, 1995 yılına ait beyanname, 1996 Mart ayı içinde, yani cezanın kesinlik kazanmasından sonra verilmiştir. Tabidir ki örnekteki mükellefin, 2001 takvim yılına ait olarak 2002 Mart ayında vereceği gelir vergisi beyannamesinde, ceza kesinleşmesini gerektiren vergi ziyaı dolayısı ile 1996 Şubat ayında kesinleşen birinci ceza dolayısıyla tekerrür hükmü uygulanmayacaktır. Aslında 2001 takvim yılı hesapları beş yıllık sürenin bitiminden önce, 31.12.2001 tarihinde kapandığı halde, suç 2002 Martında verilecek beyannameyle tekemmül edecek, bu tarihteyse beş yıllık süre dolacaktır.

III.5.3.1.3. Tekerrür Uygulamasında Suçun Aynı Nev’iden Fiille İşlenmesi

4369 sayılı kanun öncesinde vergi cezalarında

³³ VUK’nun 337’nci maddesinde fiil ayrılığı başlığı altında “...352’nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı nev’iden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.” şeklinde yer alan hükümle 339’uncu madde arasında çelişki olduğu düşünülürse de, bu durum hiç de böyle değildir. Çünkü her iki hükmün uygulama biçim ve koşulları ile getiriliş amaçları birbirinden farklıdır. 337’nci madde ile aynı takvim yılı içinde işlenen ve önceden belirlenmiş bulunan fiillerin işlenmiş olması halinde, henüz kesinleşmemiş aynı tür cezalardan dolayı mükelleflerin daha da zor durumda kalmamaları amaçlanmıştır. 339’ncü madde ise, daha önce cezalandırılan ve cezası kesinleşen kişinin, aynı fiilde ısrar etmesi halinde, öncesine kıyasla daha ağır bir şekilde cezalandırılmasını öngörmektedir.” Kızılot, Ş., A.g.e. , s.3019,3020. Ancak uygulamada problemlerle karşılaşmaktadır. Bk. Çalışmamın 3.5.3.2. Usulsüzlük Cezalarında Tekerrür bölümüne, Ayrıca Bkz., Güzel, B., A.g.m.

³⁴ Bilgi İçin Bkz., Kelecioğlu, M. A., Vergi Ziyaı Cezasının Tekrarı... Yaklaşım, Sayı 88, Nisan 2000, s.179-182.

tekerrür uygulaması ile ceza artırımı için, sonraki fiilin birinci ile aynı nev'iden olması şartı öngörülmüştür. Bu, önceki uygulamada usulsüzlük dışındaki vergi cezalarının üç ayrı derece itibariyle tespit edilmiş olmasına bağlı bulunduğundan dolayıdır. 4369 Sayılı kanunun düzenlenmesinde, usulsüzlük dışındaki vergi cezalarındaki dereceleme kaldırılmış (kaçakçılık, ağır kusur, kusur.), sadece vergi ziyaı cezasında, belli haller için artırım öngörülmüştür.³⁴ Aynı şekilde fiilin aynı olması şartı usulsüzlük cezalarında da kaldırılmıştır. Özel usulsüzlük cezalarında fiilin yeniden işlenmesi, 353'üncü madde hükmünde özel düzenlemeye bağlandığından 339'uncu madde hükmüne göre değerlendirilerek ceza artırımı yapılamaz.

III.5.3.2. Usulsüzlük Cezalarında Tekerrür

Usulsüzlük cezalarında, tekerrür nedeniyle, ceza dörtte bir oranında artırılır. Ancak, Aynı nev'iden usulsüzlüğün aynı takvim yılı içinde işlenmesi ve usulsüzlüğün re'sen takdiri gerektirdiği hallerde, durum özellik arz eder:

III.5.3.2.1. Genel Usulsüzlükte Aynı Nev'iden Fiilin Aynı Takvim Yılında İkinci Defa İşlenmesi

Usulsüzlük fiili dolayısıyla kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra aynı takvim yılı içinde, yeni bir fiilin tekrar işlenmesi hali ile ilgili olarak, VUK' da iki ayrı hüküm vardır. 337'nci madde hükmüne göre, ikinci fiil birici ile aynı nev'iden olduğunda, asıl cezanın dörtte biri uygulanacak, 339'uncu maddeye göre ise, fiilin ayrı ve aynı olmasına bakılmaksızın dörtte bir oranında arttırma yapılacaktır.³⁵

Eğer fiil aynıyeti, 337'nci maddedeki tanımla 352'nci maddede gösterilen derece fıkralar itibariyle yek diğerine mutabakat bulunmayan hallerde ise sorun yoktur ve şartlar varsa 339'uncu maddeye göre ceza artırımı yapılacaktır.

Usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin aynı olması halinde ise 337'nci maddeye göre birinciden sonrakiler için yüzde yetmiş beş indirim yapılacak, 339'ncü maddeye göre ceza yüzde yirmi beş fazlası ile uygulanacaktır. Birbirine çelişkili görünen bu hükümler bakımdan iki ayrı yorum üzerinde durulmaktadır.

İlki; aynı takvim yılı içinde işlenen aynı nev'iden usulsüzlük cezalarının, birinciden sonrakilere dörtte bir oranında ceza uygulanması, ilk cezanın takvim yılı içinde kesinleşmemiş olması şartına bağlıdır. İlk cezanın takvim yılı içinde kesinleşmiş olması halinde indirim değil, aksine tekerrür nedeniyle dörtte bir oranında artırım yapmak gerekir. Bu görüşün gerekçesi kısaca şudur; 337'nci maddede, aynı takvim yılında aynı nev'iden usulsüzlüğün, birinciden sonrakileri için, asıl cezanın dörtte birinin kesileceğinin öngörülmesi, mükellefin, vergi kanunlarının usule ait hükümlerini her defasında tek bir noktadan ihlal etmesi sebebiyledir. Bu, mükellefin bilgisizliğinden veya kendi yaptığı uygulamaya olan inancındaki ısrarından gelebilir. Birinciye ait ceza kesinleşmeden, diğerinde indirim yapılması bu yüzden normaldir. Ancak, ilk fiilin cezası kesinleştikten sonra, mükellefin doğru uygulamaya yönelmesi gerekirken, aynı fiilin işlenmesi, hafifletici nedenleri ortadan kaldırır. Cezanın indirimli olarak değil, tam aksine dörtte bir fazlası ile kesinleşmesini gerektirir. Esasen 337 ve 339'uncu madde hükümleri arasında başka mantığı bağlantı kurmakta mümkün değildir.

İkincisi; tekerrür (m. 339), cezanın aslı üzerinden yapılan bir arttırmayı gerektirir. Aynı takvim yılı içinde işlenen aynı nev'iden usulsüzlük fiilleri ile ilgili cezanın aslı ise, 337'nci maddede (Fiil Ayrılığı) tespit edilmiştir. Dolayısıyla tekerrür nedeniyle fazladan uygulanacak cezanın da, 337'nci maddedeki ceza aslı üzerinden hesaplanması icap eder.

Vergi idaresinin yorum ve uygulaması ikinci görüşe uygundur. Buna göre aynı nev'iden usulsüzlük fiillerinde tekerrür uygulaması şu şekilde yapılmaktadır:

Örneğin, 1997 Ocak ve Ekim aylarında, 1998 Şubat ve Nisan aylarında kayıt nizamı hükümlerine uymama hükmüne göre ayrı ayrı tespitler yapılmış bir mükellefin, 1997 Ocak ayı tespiti 1997 Haziran ayında kesinleşmiştir. İkinci yoruma göre, 1997 Ocak ayı için ceza aslı olan 1.000.000 TL usulsüzlük cezası kesilecektir. 1997 Ekim ayı için 337'nci maddeye göre ceza aslı 250.000 TL'dir (ilkinin

³⁵ Bk. Dipnot 33.

dörtte biri) ve 339'uncu maddeye göre bu tutara ceza aslının dörtte biri oranında (250.000TL) ilave yapılacaktır, toplam ceza 500.000 TL olacaktır. 1998 Şubat ayı için takvim yılı değiştiğinden 337'nci maddeye göre indirim yapılmayacak ve ceza aslı 1.000.000 TL olacak ve 339'ncu maddeye göre yapılacak ilave ile ceza 1.250.000 TL olacaktır. 1998 Nisan ayı için ceza aslı gene 337'nci maddeye göre yapılan indirimle 250.000 TL olacak, 339'uncu maddeye göre yapılan ilave ile ceza 500.000 TL olacaktır.

III.5.3.2.2. Usulsüzlüğün Re'sen Takdiri Gerektirmesi

VUK'un 352'nci maddesine göre usulsüzlük re'sen takdiri gerektirdiğinde iki kat olarak kesilir. Vergi idaresi yukarıdaki uygulamasına paralel olarak, re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük cezalarında, tekerrür nedeniyle yaptığı artırmayı, cezanın iki katı üzerinden hesaplamaktadır. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi 20.04.1971 tarih, E.1969/1590, K.1971/2183 sayılı kararında, bu uygulamayı uygun bulmamış, hesaplamanın, cezanın normal tutarı üzerinden yapılması gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.

III.5.4. En Az Ceza Haddi

VUK'un 343'üncü maddesi, damga vergisi, damga resmi ve diğer vergilerde en az ceza haddini belirlemiştir.

IV. VERGİ CEZALARI

4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere vergi ceza sisteminde yeni bir düzenleme yapılmıştır. Daha önce kaçakçılık, ağır kusur ve kusur şeklinde farklı ağırlıktaki üç derece itibarıyla belirlenmiş olan cezalar, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede, vergi ziyai cezası adı altında tek bir kademede toplanmış, ancak duruma göre tek kademeli bu cezanın kendi içinde ağırlaştırma yapılmıştır. Aşağıdaki açıklamalarda belirtileceği üzere vergi ziyai cezasının geneldeki oranı, ziyaa uğratılan verginin yüzde yüzüdür. Vergi ziyainın belli fiillerden kaynaklanmış olması halinde ise yüzde yüz oranındaki ceza üç kat tutarı ile uygulanacaktır.

4369 sayılı kanun, vergi cezaları için, ayrıca iki ayrı aşamada gecikme faizi uygulanması öngörülmüştü. Bunlardan ilki; 344'üncü maddeye göre ziyaa uğratılan verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için Vergi Usul Kanununun 112 inci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısı oranında artırım yapılacağı hükmü idi. Ancak bu hüküm Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 gün ve 25972 sayılı R.G. ' de yayımlanan E.2001/3, K.2005/4 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. (Yürürlük; 20.04.2006) İkincisi; cezaya karşı dava yoluna gidilmesi halinde ise, 368'inci maddeye göre dava açma süresinin sonundan başlayarak yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreler için, bu defa Vergi Usul Kanununun 112'inci maddesine göre hesaplanan gecikme faizi uygulanacağı hükmü idi. Bu hüküm ise 4444 sayılı Kanunun 14/B-2'inci maddesi ile kaldırılmıştır. (Yürürlük 14.08.1999)

Vergi cezaları olarak adlandırdığımız vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı cezalar çalışmamızın bu kısmında anlatılacaktır.

IV.1. Vergi Ziyai Suçu Cezası

Yukarıda belirtilen değişiklikler iptaller sonucu vergi ziyai suçu ve cezası VUK'un 344'ncü maddesine göre şu şekilde düzenlenmiştir. " Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 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."

Yukarıda da belirtildiği üzere VUK'un 341 maddesi ise "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine

getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez." hükmünü içermektedir.

IV.1.1. Vergi Ziyai Cezasını Gerektiren Fiiller

Vergi ziyasına yol açan her türlü fiil, vergi ziyai cezasını gerektirmektedir. Cezanın uygulanması için tek şart vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olmasıdır. Kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi veya ağır kusur ve ihmâl bulunması, fiilde farklılığa yol açmamaktadır. Vergi ziyai, beyannamede yapılan hatadan da kaynaklansa, sahte belge kullanılmasından da doğmuş olsa, uygulanacak ceza, vergi ziyai cezasıdır.

IV.1.2. Vergi Ziyai Cezasının Oranı

IV.1.2.1. Genel Oran

Vergi ziyai cezasında oran, genel olarak ziyaa uğratan verginin bir katıdır. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenlere de bir kat vergi ziyai cezası uygulanır. Yani 100 birimlik vergi ziyai için 100 birim ceza uygulanacaktır.

IV.1.2.2. Cezanın Üç Kat Olarak Uygulanması

344'üncü madde hükmüne göre, 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilen hallerde ceza üç kat olarak uygulanacaktır. 359'uncu maddede yazılı olan fiiller ilerde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

IV.1.2.3. Vergi Ziyai Cezasının Yüzde Elli

Oranında Uygulanması

VUK'un 344'üncü madde hükmüne göre, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen

vergi beyannameleri için vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır. Ancak, bunun için kanunî verilme süresi geçmiş olan beyannamenin, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir.

Yüzde elli oranındaki ceza uygulamasının fazla işlerlik taşıması beklenemez. Zira, kanuni süresi geçtikten fakat vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevkten önce beyannameler esas itibarıyla pişmanlıkla verilir. Bu takdirde ise pişmanlık zammı alınmakla yetinilir. Ayrıca herhangi bir ceza uygulanmaz.

IV.1.3. Vergi Ziyai Cezasında Özel Durumlar

IV.1.3.1. Veraset ve İntikal Vergisi Ceza

Uygulamasında Durum

Veraset ve intikal vergisi beyana dayanan bir vergidir. Tarhiyatta mükellef tarafından verilen beyannamede bildirilen servet unsurları esas alınmakla beraber, beyan edilen değerler üzerinden evvela ön tarhiyat yapılır. Devamında, beyan edilen servet unsurları vergi idaresi tarafından ayrıca değerlendirilir. Bir fark olduğu takdirde vergi ikmal edilir. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere, veraset ve intikal vergisinde vergi ziyai şu şekillerde olabilir: İntikal eden servet unsurları hiç beyan edilmez veya verilen beyannamede gösterilmez. Beyan edilmekle beraber, değerleri düşük gösterilir. Değerin düşük gösterilmesi, değerlendirme ölçülerindeki farklılıktan ileri gelebilir veya değer itibarıyla bilinen anlamda bir eksik beyan söz konusu olabilir. Her üç halde uygulanacak esaslar farklıdır.

İntikal eden servet unsurlarının hiç beyan edilmemesi veya verilen beyannamede tamamen yahut kısmen gösterilmemesi halinde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir. Ancak, veraset ve intikal vergisinde, Vergi Usul Kanununun 342'inci maddesinde öngörülen ikinci ek süre verilmeden, vergi ziyaidan bahsedilemez. Hiç beyanname verilmemiş olması halinde vergi cezası uygulamak için, ikinci ek sürenin verilmiş, buna rağmen verilen 15 günlük süre içinde beyanda bulunulmamış olması gerekir.

Veraset ve intikal vergisinde, mükellef beyanı üzerine ön tarhiyat yapılır. İntikal eden servet unsurlarının, idare tarafından ayrıca değerlendirilmesi sonucunda bulunan farklara ait vergi sonradan ikmal edilir. Mükellefçe esas alınacak değerleme ölçüleri, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde belirtilmiştir. Vergi idaresince yapılacak değerlemede ise, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlemesi ile ilgili ölçüleri esas alınır. Bu şekilde, mükellef beyanı ile vergi idaresince yapılacak değerleme sonucu bulunan matrah farkları: Değerleme ölçülerinin farklı olmasından doğmuşsa, ceza uygulanmaz. Değerleme ölçüleri aynı olduğunda olumlu farka ilişkin vergiye vergi ziyai cezasının yarısı kesilir. Gayrimenkuller için ortaya çıkan değerleme farkına ait vergi, ceza hesaplamasında dikkate alınmaz. Menkul mallar ve gemiler için bulunan farkın yarısına isabet eden vergi de ceza hesaplamasında dikkate alınmaz.³⁶

IV.1.3.2. Geçici Vergi ve Emlak Vergisi

Uygulamasında Vergi Ziyai Cezası

Yapılan vergi incelemelerinde geçmiş dönemlere ilişkin olarak geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tesbiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi üzerinden VUK'un 344'ncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi gereğince beyanname verilmemesi halinde vergi aynı kanun hükümlerince idarece tarh edilir ve vergi ziyai cezası kesilir.³⁷

IV.1.3.3. Uzlaşılan Vergilerde Vergi

Ziyai Cezası Uygulaması

Tarh edilecek vergi tutarında uzlaşmaya varılabilmesi halinde, ceza uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilecektir. Bu durumda ödenmesi gereken vergi ziyai cezası, uzlaşma sonucu düzenlenecek olan ceza ihbarnamesi tarihi itibarıyla hesaplanacaktır.³⁸

IV.2. Usulsüzlük Fiil ve Cezaları

IV.2.1. Mahiyeti

Vergi cezalarının ikinci grubunu usulsüzlük cezaları oluşturur. Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlükler belli cezalara bağlanmıştır. Bu cezaların uygulanması için vergi ziyainın doğmuş olması şartı aranmaz. Vergi ziyaina yol açacak fiilen işlemeye yönelmiş olanları uyarma amacını taşıyan önelleyici cezalardır.

Usulsüzlük fiilleri, Vergi Usul Kanununda iki ana grup halinde tespit edilmiştir. Birinci grup, birden fazla vergi ile ilgili olan ve genel usulsüzlükler olarak isimlendirilebilecek fiillerdir. İkinci grup fiiller ise sadece bir vergi veya belli bir olayla ilgili özel usulsüzlük fiilleridir.³⁹

IV.2.2. Genel Usulsüzlük

IV.2.2.1. Genel Usulsüzlük Fiilleri, Uygulama

Cetveli ve Özellikli Durumlar

Genel usulsüzlük fiilleri (VUK kanunu usulsüzlük fiil cezalarını usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak düzenlemekle beraber, çalışmamızda konunun daha iyi anlaşılması için usulsüzlük fiil ve cezaları genel usulsüzlük fiil ve cezaları adı altında işlenmiştir.), Vergi Usul Kanununun 352'inci maddesinde Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları başlığı altında aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.⁴⁰

"Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

I inci derece usulsüzlükler

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması olması;

³⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007 (BDK), Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2007, s. 1050

³⁷ BDK, A.g.e., s. 1050

³⁸ Pratik bir hesaplama yöntemi için bakınız AK, B.; A.g.e.;s.9.

³⁹ Özbalcı, Y., A.g.e., s.831. - Ayrıca Bkz., Orhun. A.H., **Usulsüzlük konusunda Bir Sohbet**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 temmuz 2000

⁴⁰ Bkz. Özbalcı, Y., A.g.e., s.831-834.

3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

4. (4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)

5. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;

6. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);

7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);

9. Diğer ücretler üzerinden, salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;

10. (2995 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle kaldırılmıştır.)

11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

II nci derece usulsüzlükler

1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

3. (2995 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle kaldırılmıştır.)

4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi."

IV.2.2.1.1. Genel Usulsüzlük Cezasının

Uygulama Cetveli

Usulsüzlük fiilleri Vergi Usul Kanununa bağlı Cetvele göre cezalandırılır. Bu Cetvel'de uygulanacak cezanın tutarları mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılmış, bazı özel durumlarda hangi grubun esas alınacağı ihtar hükümleri ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Usulsüzlük cezası tutarları en son Vergi Usul Kanununda değişiklikler yapan 4369 sayılı Kanunla belirlenmiştir. Bu tutarlar 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 29.07.1998 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmıştır. Vergi Usul Kanunun 4369 sayılı Kanunla değişik mükerrer 414 üncü maddesine göre her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı ile artırım yapılacaktır. Ayrıca Bakanlar Kurulunun yeniden değerlendirme oranına göre belirlenecek tutarları yarısına kadar artırma veya indirme ve tekrar kanuni seviyesine getirme konusunda yetkisi bulunmaktadır. 01.01.2001 tarihinden itibaren geçerli ceza tutarları şöyledir.

Mükellef Grupları	Birinci derece usulsüzlükler için	İkinci derece usulsüzlükler için
1- Sermaye şirketleri	75,00	43,00
2- Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	49,00	24,00
3 - İkinci sınıf tüccarlar	24,00	12,70
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	12,70	6,40
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	6,40	3,00
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	3,00	1,70

IV.2.2.2. Genel Usulsüzlük Fiillerinin İlgili Olduğu Vergiler

Genel usulsüzlük fiilleri, Vergi Usul Kanununa tabi bütün vergi, resim ve harçları kapsar. 352 inci madde hükmü bu esasta tedvin edilmiş olduğu gibi, Kanuna bağlı ve usulsüzlük fiillerinin cezalarını gösteren cetvel de, ihtar hükümleri ile birlikte buna uygun şekilde düzenlenmiştir.

IV.2.2.3. Usulsüzlük Fiilinin Aynı Zamanda Re'sen Takdiri Gerektirmesi

Usulsüzlük fiilinin aynı zamanda re'sen takdiri gerektirmesi halinde, Kanuna bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır. Re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük fiilleri, 352 inci maddede birinci derece usulsüzlük olarak gösterilen fiillerden ilk üçü ile gene birinci derece usulsüzlük sayılan, defterlerin tasdik ettirilmemiş olması ve veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süreye rağmen verilmemiş bulunmasıdır.

IV.2.2.4. Birbirinin Tabi Sonucu Olan Usulsüzlükler

Kanunda yazılı her fiil ayrı bir usulsüzlük teşkil eder ve ayrı ceza uygulanmasını gerektirir. Ancak, usulsüzlük fiillerinden biri diğerinin tabi ve zorunlu sonucu ise, fiil tek sayılmaktadır. Danıştay kararlarında, defterlerin tutulmamış, beyannamenin de verilmemiş olması, birbirine bağlı ve biri diğerinin tabi sonucu olan fiiller olarak kabul edilmekte ve tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanması gerektiği esası benimsenmektedir.

IV.2.2.5. Defterlerin İbraz Edilmemesi

Kanunen tutulması ve muhafazası zorunlu olan

defter ve belgelerin yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi, birinci derece usulsüzlük fiilidir. Yetkili memur deyimi, inceleme elemanlarını, yoklama memurlarını ve takdir komisyonlarını ifade eder.

Fiilin usulsüzlük sayılması için defter veya belgelerden sadece biri yahut bir kısmının ibraz edilmemesi yeterlidir. Ancak, ibraz edilmeyen belge hesap ve muamelelerin doğruluğu ve açıklığını bozmuyorsa, fiil birinci derece değil, ikinci derece usulsüzlük teşkil eder.

IV.2.2.5.1. İbraz Etmeme Halinde Fiil Hangi Yıl Yapılmış Sayılır?

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, usulsüzlük ibrazın yapılmadığı tarihte yapılmış sayılır. 1997 yılında 1993 yılı defterlerinin ibraz edilmemesi, defterlerin ilgili olduğu 1993 yılına değil, ibrazın yapılmadığı 1997 yılına ait usulsüzlüktür. Bu husus zamanaşımı yönünden önem taşır. Uygulanacak ceza tutanını da değiştirir.

IV.2.2.5.2. Defter ve Belgelerin İbraz Süresi

Defter ve belgelerin işyerinde ibrazı istendiğinde prensip, anında ibraz edilmesidir. Bununla beraber vergi idaresi, serbest meslek kazanç defteri ile 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999'dan geçerli olmak üzere kaldırılmış bulunan (31.12.1998 tarihine kadar 4369 sayılı Kanun öncesi hükümlere göre tutulması ve işlenmesi gereken) günlük kasa defteri ve perakende satış ve hasılat defteri dışındaki defterlerde üç güne kadar süre verebilmektedir. Dairede ibraz istendiğinde ise, usulsüzlük fiilinin işlenmiş sayılması için, 15 günlük süre verilmesine ihtiyaç vardır.

IV.2.2.6. Genel Usulsüzlüğün Özel Usulsüzlük Fiili ile Birleşmesi Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilir

Bazı hallerde genel usulsüzlük fiilleri özel usulsüzlük fiilleri ile birleşir. Belli bir fiil hem genel usulsüzlük hem de özel usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektirir. Bu hallerde genel ve özel usulsüzlük cezalarından her ikisinin de mi kesileceği yoksa sadece özel usulsüzlük cezası ile mi yetinileceği sorunu ile karşılaşılır. Vergi idaresi, 143 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, belirtilen durumlarda sadece özel usulsüzlük cezasının kesileceğini, ayrıca genel usulsüzlük cezası uygulanmayacağını açıklamıştır. Genel usulsüzlük cezasının, örneğin bir sermaye şirketinde, daha yüksek tutarda olması da bu sonucu değiştirmeyecektir.⁴¹

IV.2.2.7. Beyannamelerin Pişmanlıkla Verilmesi

Vergi beyannamelerinin kanuni süre geçtikten sonra pişmanlıkla verilmesi halinde, usulsüzlük cezası uygulaması aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

1. Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar bildirilmesi veya gösterilen matraha vergi isabet etmemesi halinde, vergi dairesi pişmanlık talebini geçerli saymamakta, re'sen takdir yoluna gitmektedir. İki kat usulsüzlük cezası almaktadır. (Çalışmanın sonundaki kararlardan da anlaşılacağı üzere Danıştay'ın anlayışı farklıdır).

2. Pişmanlıkla verilen beyannamede, vergi ödenmesini gerektiren matrah bildirilmiş olmakla beraber, pişmanlık şartlarının mevcut olmadığı veya yerine getirilmediği hallerde, re'sen takdir gereği doğmakta ve usulsüzlük cezası iki kat olarak alınmaktadır.

3. Pişmanlıkla verilen beyannameye göre vergi ödenmesini gerektiren matrah bildirildiği ve diğer şartlar da yerine getirildiğinde, usulsüzlük cezası kesilmemektedir. (63 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)⁴²

IV.2.2.8. Bildirimde Bulunmadan Muhtasar**Beyannamenin Üç Ayda Bir Verilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinin son

fıkrası hükmüne göre, Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabının sayısı on ve daha az olanlar, aynı Kanunun 94 üncü maddesine göre yapacakları vergi kesintisi ile ilgili muhtasar beyannamelerini, her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilirler. Bunun için mükellefin, bağlı bulunduğu vergi dairesince önceden bildirimde bulunması gereklidir. Bildirimde bulunmadığı halde, muhtasar beyannamesini üç ayda bir veren mükellefler için, usulsüzlük cezası, ilk beyannamenin ilgili olduğu birinci üç aylık devrenin ilk iki ayı için kesilir. Danıştay kararlarına göre, ilk üç aylık dönem için tek beyanname verilmesi, sonraki dönemlerde beyannamenin üç aylık devreler itibariyle verileceği hususunda bildirim yerine geçer. Dolayısı ile sonraki aylarda ayrıca bildirimde bulunulmadan üç ayda bir beyanname verildiği gerekçesi ile usulsüzlük cezası kesilemez. (Dan. 4. Daire 1.3.1973 tarih, E.1971/9486, K.1973/1055 say. karar).

IV.2.2.9. Adi Ortaklıkta Durum

Adi şirket ortaklarında usulsüzlük cezası uygulaması, fiilin ortaklık bünyesinde yapılmış yahut ortak tarafından işlenmiş olmasına göre farklılık gösterir: Fiil ortaklık bünyesinde işlendiğinde ortaklığın sınıfına göre, ortak tarafından, ortaklık dışında işlendiğinde ortağın kendi ticari faaliyeti itibariyle durumuna göre, ortağın ayrıca bir ticari faaliyeti yoksa, kendi durumu da ortaklığın sınıfına göre tayin edilmek gerekir.

Örnek (A), (B) ve (C) bir adi ortaklığın ortaklarıdır. Adi ortaklık işletme hesabı esasında defter tutmaktadır. (A) nın ayrıca ferdi ticari işletmesi vardır. Ferdi işletmesinde bilanço esasında defter tutmaktadır. (B) nin, keza ferdi ticari işletmesi bulunmakta ve bu faaliyette işletme defteri tutulmaktadır. (C) nin ortaklık dışında işi yoktur. Ortaklardan her üçü de 1997 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesini vermemiştir. Ayrıca Ortaklığın 1997 Mayıs ayı muhtasar beyannamesi süresinde verilmemiş, gene 1997

⁴¹ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e. , s.38-39.

⁴² Bu konularda ayrıca bkz., pişmanlık ve ıslah bahsindeki açıklamalara.

yılında iki defa kayıt nizamına aykırı fiil tespit edilmiştir. Bu durumda;

- Adi ortaklığın muhtasar beyannamesinin verilmemesi ve ortaklık bünyesindeki kayıt nizamına aykırı hareket şeklindeki fiiller dolayısı ile ikinci sınıf tüccarlara ait usulsüzlük cezası kesilecektir. Ortaklar cezadan nüteselsilen sorumludurlar. Ancak, gerektiğinde, üç ortaktan hisseleri oranında da alınabilecektir.

- (A) nın beyanname vermemesi dolayısı ile birinci sınıf tüccarlara ait ceza kesilecektir.

- (B) ferdi işletmesi dolayısı ile de ikinci sınıf tüccardır. Beyannamesini vermemesi nedeniyle ikinci sınıf tüccarlar için öngörülen cezaya muhatap olacaktır.

- (C) nin ortaklık dışında başka faaliyeti yoktur. Beyannamesini vermemesi nedeniyle, ortaklıktaki durumuna göre ikinci sınıf tüccar sayılacak ve ona göre ceza kesilecektir.

- Örnekteki durumda adi ortaklık bilanço esasında defter tutuyor olsaydı, ortak (C), ortaklık dışında başka faaliyeti olmadığı için birinci sınıf tüccarlara ait usulsüzlük cezasına, ortak (B) ise, ortaklık dışında ilave ferdi işletmesi de olmasına rağmen durumu ferdi işletmesine göre tayin edileceğinden, ikinci sınıf tüccarlar için öngörülen cezaya muhatap olacaktır. Bu uygulamanın bir zaaf teşkil ettiği söylenebilir. Ancak, daha az zaaf taşıyan başka bir çözüm şekli de mevcut değildir.

IV.2.3. Özel Usulsüzlük

Vergi kanunlarında öngörülen belge düzenine uyum yükümlülüğü, devletin vergileme işlevinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine ve vergi güvenliği amacına hizmet etmektedir. Ancak bu amacın sağlanması, yükümlü ve sorumluların etkin bir şekilde denetlenmesine bağlıdır. Vergileme dönemi sona erdikten sonra yapılan denetimler, vergi kaybı ile ilgili kanıt ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış bulunması sebebiyle ancak belli ölçüde etkin olduğun-

dan, denetimin vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesini sağlayacak şekilde yürütülmesi gereklidir. Bunun ayrıca, ileride daha büyük cezalara muhatap kılınmalarının önlenmesi gibi yükümlü ve vergi sorumluları yönünden de yararı vardır. Bununla birlikte, yaptırımsız bir denetimin, kendisinden beklenen yararı sağlayamayacağı da kuşkusuzdur. Bu bakımdan, kanun koyucu, özel usulsüzlük cezalarının vergi denetimlerine arzulan etkiyi sağlayabileceği inancındadır.^{43 44} Temelde bu gerekçelerle V.U.K.'nın 353, 355 ve mük. 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarına giren fiiller aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

IV.2.3.1. Fatura Ve Benzeri Evrak Verilmemesi Ve Alınmaması İle Diğer Şekil Ve Usul Hükümlerine Uyulmaması (m. 353)

IV.2.3.1.1. 353/1. Bent Kapsamındaki

Evraklarda

V.U.K.'nın 353/1'inci maddesine göre, verilmesi ve alınması zorunlu olan,

- Fatura
- Serbest meslek makbuzu
- Gider pusulası
- Müstahsil makbuzunun

verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanları her birine her bir belge için (01.01.2007'den itibaren) 139 YTL'den aşağı olmamak üzere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bir takvim yılı içerisinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıdaki özel usulsüzlükler için kesilecek ceza (01.01.2007'den itibaren) 64.000 YTL'sini geçemez.

Bu noktada unutulmaması gereken bir husus vardır ki o da usulsüzlük cezalarının kasten veya bilmeyerek vergi ziyana yol açacak fiilleri işlemeye yönelmiş olanları uyarma amacını taşıyan önleyici

⁴³ Edizdoğan, N. Taş, M. ; **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınları, 1999, s.118-119.

⁴⁴ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e. , s.30.

cezalar oluşudur.⁴⁵ Uygulamada bu bent kapsamın-
da kesilen özel usulsüzlük cezalarında kimi tered-
dütlerin olduğu görülmektedir.

Örneğin yedi günlük (01.01.2004 tarihinden ön-
ce on gün.) süreden sonra düzenlenen faturalar için
özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği gibi.
Bilindiği üzere V.U.K.'nın 231'inci maddesinin
5'inci bendine göre fatura, malın teslimi veya hiz-
metin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün
içinde düzenlenmelidir. Bu süre içinde düzenlen-
meyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. Yargı
bazı kararlarında yedi (on) günlük süreden sonra dü-
zenlenen fatura için; özel usulsüzlük cezası kesil-
mesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair ko-
şulları düzenleyen maddede belirtilen hususların bir
arada gerçekleşmemiş bulunması, idari cezalar için
geçerli olan "cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları
ile tamam olmadan cezalandırılmayacağı" yolun-
daki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kı-
yas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması neden-
leriyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinin usul ve
kanuna uygun olmadığına karar vermiştir.⁴⁶ Yargının
vermiş olduğu bu kararlara katılmak olanaksızdır.
Çünkü 231/5 numaralı madde, yoruma imkan ver-
meyecek derecede açık olarak düzenlenmiş, yedi
(on) günlük süreden sonra düzenlenmeyen faturalar-
ın hiç düzenlenmemiş sayılacağını hüküm altına
almıştır. Kanun koyucunun amacı belge düzeninde
belirli bir disiplini sağlamaktır. Zaten 231'inci mad-
denin de yer aldığı "vesikalar" isimli V.U.K.'nın
227 ile 242'nci maddelerini içeren bölüm, anılan
kanunun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı kitabında
düzenlenmiştir. Yani yapılan mal teslimi veya hiz-
met ifası karşılığı düzenlenmesi gereken faturanın,
bu işlerin yapıldığı tarihten itibaren yedi (on) günlük
süre içinde düzenlenmesi mükellefin ödevidir. Mü-
kelleflerin usul ve şekle ilişkin bu ödevlerini yerine

getirmemesinin yaptırımının da özel usulsüzlük ce-
zası olması doğaldır. Faturanın yedi (on) günden
sonra düzenlenmiş olması usul şartının yerine geti-
rildiği anlamına gelmemelidir. Aslında ilk bakışta
örneğin faturada düzenlenme tarihi veya müşterinin
adının yazılmamış olmasının cezai bir işleme tabi
tutulmasının doğru olmadığı düşünülebilir. Ancak
unutulmaması gereken husus usulsüzlük cezalarının
vergi kanunlarının "şekle ve usule" ilişkin hükümle-
rine uyulmaması halinde kesildiği gerçeğidir.⁴⁷

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan birisi de
eksik tutarlı düzenlenen 353/1 'inci bent kapsamın-
daki belgeler için özel usulsüzlük cezasının kesilip
kesilmeyeceğidir. Bu konuda birbiriyle çelişik yargı
kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay bir kararın-
da,⁴⁸ faturanın vade farkını içeren bedel yerine satış
bedeline göre düzenlendiği olayda, 353/1 'inci
madde hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesile-
bilmesi için fatura veya diğer belgelerin hiç düzen-
lenmediğinin tespitinin gerektiği, gerçek satış bede-
linin altında fatura düzenlenmesi fiilinin özel usul-
süzlük cezasının kesilmesini gerektirmediğini belir-
tilmiş, bir başka kararında ise;⁴⁹ aracın gerçek satış
bedeli kasko değeri ile tespit edilen olayda, fatura-
nın eksik düzenlenmesi nedeniyle özel usulsüzlük
cezası kesilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı-
na karar vermiştir. 4108 sayılı Kanunun 8'inci mad-
desiyle değişen V.U.K.'nın 353/1 'inci madde hük-
müne göre belgelerin verilmemesi veya alınmama-
sının yanı sıra bu belgelerde "gerçek meblağlardan
farklı meblağlara yer verilmesi" halinde belgelere
yazılması gereken meblağ veya "meblağ farkı" özel
usulsüzlük cezasına tabidir. Bu yüzden kanımızca
bu noktada oluşan tereddütlü hususlar ortadan kalk-
mıştır. Çünkü kanun koyucu çok açık bir biçimde
artık mevcut belgedeki tutarın gerçeği yansıtmaması
durumunda gerçek tutarla gerçek dışı eksik tutar

⁴⁵ Özbacı, Y., A.g.e., s 797

⁴⁶ Bu konudaki Danıştay Kararları için bakınız. Maliye ve Sigorta Yorumları (Sayı 228, Ankara: Ocak1999), s. 121 ve Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**. Cilt 3 (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 1996), s. 1129.

⁴⁷ Kelecioğlu, M. Aykut, **Özel Usulsüzlük Cezalarında Karşılaşılan Sorunlar**, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul: Mart 2000, s. 85, 86.

⁴⁸ Kızılot, Ş., A.g.e., s. 1151-1152

⁴⁹ Kızılot, Ş., A.g.e., s. 1136.

meblağ farkının özel usulsüzlük cezasına tabi olduğunu belirtmiştir. 4108 sayılı kanunla 353'üncü maddede yapılan değişiklikle kanımızca yukarıdaki gerekçelerle uyumsuzlukları çözümlmek amacıyla eksik tutarlı düzenlenen faturaların özel usulsüzlük cezasına tabi tutulması hükme bağlanmıştır. Ancak burada unutulmaması gereken kesilecek özel usulsüzlük cezası tutarının hesaplanmasında aradaki 'meblağ farkı' nın dikkate alınacak olmasıdır. (Hiç düzenlenmemiş sayılan eksik tutarlı belgelere isabet eden özel usulsüzlük cezasının hesabında aradaki meblağ farkının esas alınmasının çelişki gibi olduğu gözükse de bunun nedeni hiç fatura düzenlenmeyen mükellef ile eksik tutarlı da olsa fatura düzenlenmeyen mükellef arasındaki adaletsizliği gidermek içindir.)⁵⁰

Anlaşmalı matbaalarda bastırılmayan veya noterce tasdik ettirilmeyen faturalar için de özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Çünkü "V.U.K. uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik"⁵¹ uyarınca noterce tasdik ettirilmemiş veya bu yönetmelik esaslarına göre hazırlanmamış olan belgeleri kullanan mükellefler hakkında bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması gerekmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın mük. 257'nci maddeye dayanarak faturanın anlaşmalı matbaada basılma zorunluluğu getirmesi, bu matbaalar tarafından basılmayan faturaların "öngörülen zorunlu bilgileri" taşımadığı ve dolayısıyla 227/3'üncü madde uyarınca "düzenlenmemiş" sayılması gerektiğini kabul etmek gerekir. Çünkü yönetmelik hükümleri uyarınca faturada anlaşmalı matbaalara ilişkin bilgilerin, defterdarlıkça yapılan anlaşma tarihinin bulunması gerekmektedir. Anlaşmalı matbaalarda bastırılmayan faturalarda bu bilgiler yer alamayacağından, bu bilgilerin bulunmaması öngörülen zorunlu bilgilerin bulunmadığı anlamına gelir. Kanun koyucunun kendisine tanıyan yetki maddesine istinaden böyle bir düzenleme yapmasının amacı belge düzenini oluşturmak ve

özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerde karışımıza çıktığı gibi denetim yapılmasına olanak sağlamaktır. Aksine bir uygulama, her isteyen dilediği şekilde belge düzenlemesi sonucunu doğuracak ve denetimin imkânsızlaşmasına yol açacaktır. Karşılaşılabilecek güçlüklerden birisi tasdiksiz faturanın her zaman kolayca yok edilebilir nitelikte oluşudur. Oysa anlaşmalı matbaalar tarafından basılan faturalar, matbaaların bastıkları faturalar için idareye bildirimde bulundukları hususu dikkate alındığında, yok edilseler bile kontrol altında tutulmasına olanak vermektedir. Bu bağlamda anlaşmalı matbaada bastırılan fatura ile bastırılmayan fatura arasında usul ve önem bakımından büyük farklılıklar mevcuttur.⁵²

Daha önce belirtildiği gibi verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi ve alınmaması özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Ancak uygulamada tereddüt yaratan konu bu belgeleri almayanların ve vermeyenlerin birlikte tespitinin gerekli olup olmadığıdır. Bu konu ile ilgili yargı kararlarını incelediğimizde özel usulsüzlük ile ilgili verilen diğer yargı kararlarında olduğu gibi birbiriyle çelişik kararlara rastlamaktayız. Yargı vermiş olduğu bazı kararlarında söz konusu belgeleri almayan ve vermeyenlerden her birine ceza kesilmesine imkan veren bir tespit yapılmadan özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğini, çünkü idari cezalar için geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları ile tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi uyarınca 353'üncü maddede belirtilen unsurların tam olarak tespit edilemediğini belirtmektedir.⁵³

Kimi yargı kararlarında ise aşağıda sıralanan gerekçelerle fatura ve benzeri belge almayan ve vermeyenlerin her ikisinin birlikte tespitine gerek olmadığına karar verilmiştir.

- Belge vermeme fiilinin, diğer taraf açısından

⁵⁰ Kelecioğlu A., A.g.e, s. 88.

⁵¹ Anılan yönetmelik 2.2.1985 tarihli 1854 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵² Kelecioğlu A., A.g.e., s. 89.

⁵³ Kızılot, Ş., A.g.e., s.1121, s. 1133, s. 1135.

belge almama fiilini oluşturduğu açık ise de, yasanın 353'üncü maddesinde belge vermediği saptanmalara ceza kesilebilmesi için, belgenin kime verildiğinin saptanması zorunlu tutulmamıştır.⁵⁴

- Yasada her iki taraftan söz edilmesindeki amaç, bu işleme taraf olanların her ikisinin fiilinin de özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinin vurgulanması olup, bu nedenle, belge vermediği saptandığında, belgeyi almayan belirlenememesi, belge vermeyen adına ceza kesilmesini engellemez.⁵⁵

- Özel usulsüzlük cezasının uygulanması bakımından Kanun'da öngörülen belgelerin verilmemesi ve alınmaması unsurları ve failleri birbirinden bağımsız ve farklı iki eylemdir.⁵⁶

Bu konudaki çözüm yolunun 353'üncü maddenin düzenleniş amacı da dikkate alındığında, kanun lafzında yer alan "bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olan her birine" ibaresindeki "ve" kelimesinin "veya" kelimesi olarak değiştirilmesi gerektiği inancındayız.⁵⁷

IV.2.3.1.2. 353/2'nci Bent Kapsamındaki

Evraklarda

V.U.K.'nın 353'üncü maddesinin 2'nci bendi uyarınca,

- Perakende satış fişi
- Ödeme kaydedici cihaz fişi
- Giriş ve yolcu taşıma bileti
- Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi
- Yolcu listesi, günlük müşteri listesi
- Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerde aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için (01.01.2007 tarihinden itibaren.) 139 YTL. özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak herdir belge nevine ilişkin olarak ke-

silecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için (01.01.2007 tarihinden itibaren.) 6.400 YTL'sını, bir takvim yılı içinde ise (01.01.2007 tarihinden itibaren.) 64.000 YTL'sını aşamaz.

IV.2.3.1.3. 353/3'üncü Bent Kapsamında

Özel Usulsüzlük Cezası

V.U.K.nun 353'üncü maddesinin 3 numaralı bent hükmüne göre fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almayanların mükellef olmaması halinde (kanuni ifade ile 232'nci maddenin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılan kişilerin dışında kalması halinde), bu kişilerin söz konusu belgeleri almadıklarının vergi incelemesine yetkili olanlarca tespiti halinde, 353/2 numaralı bentte belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tutanağın belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

229 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'ne göre Cezanın, tutanağın alıcıya verildiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde, tespitin yapıldığı yerin yetki alanı içerisinde bulunduran vergi dairesine ödenmesi esastır. Cezanın ödeneceği bu vergi dairesi tutanağa yazılacak ve tutanağın bir örneği de tutanakta belirtilen vergi dairesine gönderilecektir. Adına tutanak düzenlenenler bu cezayı tutanağın kendilerine verilen örneğini ibraz etmek ve tutanakta belirtilen vergi dairesini belirtmek suretiyle başka bir vergi dairesine de ödeyebileceklerdir. Cezanın tespit tutanağının düzenlendiği gün ödenmesi halinde yarısı indirilecek, 7 gün geçtiği halde ödenmemiş olması halinde ise ceza iki kat olarak tahsil edilecektir.⁵⁸

IV.2.3.1.4. 353'üncü Madde Kapsamındaki

Diğer Özel Usulsüzlük Cezaları

Günlük Tutulması Gereken Defterlerin Günlük Gününe Tutulmaması, İbraz Edilmemesi, Levha Asma Zorunluluğuna Uyulmaması, Defterlerin İşyerinde Bulundurulmaması

⁵⁴ Kızılot, Ş., A.g.e., s. 1131.

⁵⁵ Kızılot, Ş., A.g.e., s. 1131.

⁵⁶ Kızılot, Ş., A.g.e., s. 1127.

⁵⁷ Güzel, B., A.g.m., s.32-33

⁵⁸ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e., s.30-36.

Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılât defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için (01.01.2007'den itibaren) 139 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. (m. 353/4) 353 üncü maddenin 4 nolu bent hükmünde serbest meslek kazanç defteri ismen zikredilmiş değildir. Ancak 219/c madde hükmüne göre muamelelerin günün gününe işlenmesi gereken defterdir. Bu nedenle de anında ibraz asıldır. Yukarda sayılan defterlerin iş yerinde bulundurulması mecburiyeti, 4008 sayılı Kanunla düzenlenen metinde yer almamıştır. Maliye Bakanlığı da, 229 Seri Nolu VUK Genel Tebliğinde, günlük defterlerin işyerinde bulundurulmadığına ilişkin olarak yapılan tespitlere dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği hususunu açıklamıştır. Bu hallerde ibraz için mükellefe uygun süre verilecek, bu sürede ibraz edilmeme halinde VUK madde 352 hükmü gereğince genel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak 4108 sayılı Kanunla 353/4 maddede yapılan değişiklikle defterlerin iş yerinde bulundurulmaması yeniden özel usulsüzlük fiili kapsamına alınmıştır.

İşyeri Kapatma Cezası ve Özel Usulsüzlük

5228 Sayılı Kanunun 60/1-c maddesiyle VUK'un mük. 354'üncü ve aynı kanunun 60/1-b maddesi ile 353 üncü maddenin 5 no.'lu bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre Vergi Usul Kanununun mükerrer 354 üncü maddesi uyarınca işyeri kapatma kararı verilen mükelleflere kesilen özel usulsüzlük cezası (Aynı şekilde işyeri kapatma cezası.) 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmıştır.

Muhasebe Standartlarına Uyulmaması

Özel usulsüzlük cezası uygulanacak diğer bir fiil, mükelleflerin muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına, mali tablolara ilişkin usul ve esasla-

ra ve muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymamalarıdır. (m. 353/6) (Ceza tutarı 01.01.2007 tarihinden itibaren 3.000 YTL'dir.) Bu hüküm mahiyeti itibariyle belirtilen standart ve plana uyma zorunluluğu bulunan birinci sınıf tüccarlar için uygulanmak durumundadır. Muhasebe standartları, hesap planları ve mali tablolarla ilgili düzenlemeler, bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununda tanınmış yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yapılmakta ve genel tebliğlerle açıklanmaktadır. Bazı tebliğ, 1 Seri Nolu Genel Tebliğdir.

Tek Vergi Numarası Uygulamasına Bağlı Özel Usulsüzlük

4108 sayılı Kanunla 353 üncü maddeye eklenen 7 nolu bent hükmü ile, Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesindeki tek vergi numarası kullanma mecburiyetine uyulmaması ayrı bir özel usulsüzlük fiili olarak tespit edilmiştir. Cezası her bir işlem için 01.01.2007 tarihinden itibaren 160 YTL'dir.

Belge Basımı Yapan Matbaa İşletmecilerinin Bildirim Görevini Yerine Getirmemeleri

Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesine 4369 sayılı Kanunla eklenen 8 nolu bent hükmü ile, belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine (01.01.2007 tarihinden itibaren 490 YTL.) özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

İşlemlerinde Vergi Kimlik Numarası Kullanma Zorunda Olanların İstenen Standartlarda Bilgi Verememesi

353 üncü maddeye 4369 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle eklenmiş olan 9 nolu bent hükmünde; "4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 lira (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 01.01.2007'den itibaren 640 -YTL) özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler,

ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.” şeklinde bir hükme de yer verilmiştir.

Özel Yetkililerin İkazına Rağmen Aracını

Durdurmayan Sürücüler

Vergi Usul Kanununun yoklamada maksat ve yetkiyi belirleyen 127 inci maddesinin (d) işaretli bendinde, nakil vasıtalarının Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurulması yetki kapsamı içinde sayılmıştır. 353 üncü maddeye 4369 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle eklenen 10 numaralı bendinde ise, Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracını durdurmayan araç sürücüleri adına (01.01.2007 tarihinden itibaren 490 YTL.) özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.⁵⁹

IV.2.3.1.5. Özel Usulsüzlük Cezalarında Özel Durumlar

IV.2.3.1.5.1. Özel Usulsüzlük Cezası ile Vergi Ziyanın Bir Arada Bulunması

Özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlük cezalarından farklı olarak, 353'üncü maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı meydana getiriyorsa, bu ziyan gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir. Bir başka anlatımla vergi ziyayı cezasının kesilecek olması özel usulsüzlük cezasının kesilmesini engellemez. V.U.K.'nın 336'ncı madde hükmü sadece usulsüzlük cezaları için geçerlidir.

IV.2.3.1.5.2. Özel Usulsüzlük Ceza Tutarlarında Artış

Özel usulsüzlük fiillerinde uygulanacak yukarıdaki açıklamalarda belirtilmiş ceza tutarları en son 4369 sayılı Kanunla mükerrer 414 üncü maddede yapılan değişiklikle 01.01. 1998 tarihinde geçerli tutarlara yükseltildiği belirtilmek suretiyle tespit edilmiştir. Bunun dışında; Ceza tutarlarının her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranına göre artırılacağı, Yeniden değerlendirme oranına göre belirlenecek tutarları, yarısına kadar indirmeye veya aynı

oranda artırmaya ve tekrar kanuni seviyelerine getirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu, Mükerrer 414 üncü maddede hükme bağlanmıştır. Buna göre 1998 yılında 100 birimi olarak uygulanan ceza bu yıla ait yeniden değerlendirme oranının % 60 olması halinde 1999 yılında 160 birime çıkarılacak, ancak Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde 160 birimlik tutar 240 birime çıkarılabileceği gibi 80 birime de indirilebilecektir.⁶⁰

IV.2.3.2. Damga Vergisinde Ceza

5281 sayılı Kanunun 15 nci maddesiyle değişen VUK'un 355'nci maddesi şu şekilde düzenlenmiştir. (Geçerlilik: 1.1.2005 Yürürlük: 31.12.2004) “Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeyen tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz.”

Maddenin değişmeden önceki şekli (2365 sayılı Kanunun 79 uncu maddesiyle değişen madde) “a) Damga Vergisi mevzuuna giren kâğıtlar ve ilanlara yapılandırılan pullar, Damga Vergisi Kanununun belli ettiği şekilde iptal edilmemişse, iptal edilmemiş olan pulların kıymeti üzerinden maktu vergilerde yüzde 50, nispi vergilerde yüzde 10 vergi cezası kesilir. Bu hüküm, resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen kâğıt ve ilanların iptal edilmemiş pulları hakkında uygulanamaz. b) Damga Vergisi İlgili Vergi Kanununda belli edildiği şekilde ifa edilmeyen hallerde maktu vergilerde verginin yüzde 50'si ve nispi vergilerde yüzde 10'u nispetinde usulsüzlük cezası alınır.” şeklinde düzenlenmişti.

IV.2.3.3. Bilgi Vermekten Çekinenler ve 256, 257 ve Mükerrer 257 inci Madde Hükümüne Uymayanlarda Özel Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci

⁵⁹ Özbacı, Y., A.g.e., s. 840-842.

⁶⁰ Özbacı, Y., A.g.e., s. 844.

maddesi "Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 lira, (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 1.390-YTL)

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 lira, (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 640 -YTL)

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 lira, (364 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren 300 -YTL) Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

(5228 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle eklenen fıkra) Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.

(5398 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 21.07.2005) Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması

halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır." hükmünü içermektedir.

Madde hükmü geneli ile Vergi Usul Kanununun 148-150 maddeleri uyarınca bilgi vermeyenler ile 256 inci maddesine göre defter ve belge ibraz mecburiyetini yerine getirmeyenler hakkında uygulanmak durumundadır. Mükerrer 355 inci maddede; cezanın kesilebilmesi için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şartı aranır. Bilgi isteme ile ilgili 148 inci Maddede, bilginin yazı veya sözle istenebileceği, sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyetin yazı ile tekidi ve cevap vermeleri için kendilerine münasip süre tayin olunacağı belirtilmiştir. "Münasip süre" nin ise Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesindeki genel hüküm dahilinde 15 günden az olmaması gerekliliği vardır. Defter ve belgelerin ibrazı ile ilgili 256 inci maddede ise süre ile ilgili hiçbir belirleme yoktur. İbrazın, yetkili makam ve memurların talebi üzerine yapılacağı belirtilmiştir. 4369 sayılı Kanunla yeminli mali müşavirlerce yapılan talepler de, Maliye Bakanlığınca ayrıca belirleneceği anlaşılan sınırlar içinde madde metnine dahil edilmiştir. Yeminli mali müşavirlere ibraz yapılmaması da usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirebilecektir. Hüküm, anında ibraz yorumuna müsaite görülebilir. Bu anlayışta uygulamalar yapılabildiği anlaşılmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanununun sürelerle ilgili genel esasları belirleyen 14 üncü maddede hükmü burada geçerli sayılmak zorundadır. Ayrıca izah konumuz mükerrer 355 inci maddede, yapılacak tebliğde "defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre"nin bildirileceğinin belirtilmiş olması "anında ibraz mükellefiyetini" bütünüyle gündem

dışına çıkarır. Doğal olarak işyerinde bulundurulması ve istendiğinde ibraz edilmesi hakkında özel hüküm bulunan defterler bunun dışındadır. Özel hüküm, genel düzenlemeye takaddüm edecektir. Öte yandan, mükerrer 355 inci maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde, bilgi vermeyenlere ait özel usulsüzlük cezası, bilgiyi çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler için öngörül-müşken, yeni düzenlemede "çekinme sebebi" olup olmaması itibariyle ayırım yapılmamıştır. Buna göre, çekinme sebebi bulunduğu da bilginin veril-memesi, cezanın kesilmesini gerektirecektir. Ancak, Vergi Usul Kanununun 151 nci maddesi yürürlükte-dir. Bu maddede dört ayırım halinde belirtilmiş olan hallerde istenecek bilgilerin verilmediği gerekçesiyle ceza kesilmesi mümkün değildir.

IV.2.3.3.1 Mükerrer 355 inci Maddede Yazılı Özel Usulsüzlük Cezalarının Bir Kat Fazla Olarak Uygulanacağı Haller

VUK'un mükerrer 355 inci maddesinde, usulsüz-lük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri ye-rine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecbu-riyetleri yerine getirmelerinin tebliğ edileceği; veri-len bu süre içinde de mecburiyetlerin yerine getiril-memesi halinde usulsüzlük cezalarının bir kat artırı-larak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu du-rumlarda "bir kat fazla" cezanın ilk cezaya ilave olarak alınacağı anlaşılmaktadır. Örneğin ilk aşama-da 350 milyon özel usulsüzlük cezası kesilen mü-kellef, ikinci defa verilen sürede de mükellefiyetini yerine getirmediğinde ilave olarak 700 milyon lira cezaya muhatap olacaktır.⁶¹

IV.2.3.3.2. Tahsilat Ve Ödemelerini Banka, Ben-zeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Dü-zenlenen Belgelerle Tevsik Etme Zorunluluğuna Uymayanlara Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

VUK'un 257'nci maddesi çerçevesinde verilen yetkiye dayanılarak mükelleflerin 8.000 YTL.'yi ge-çen tahsilat ve ödemelerini PTT, banka veya özel fi-

nans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik et-meleri zorunlu kılınmıştır. Getirilen bu zorunluluğa uymayanlara her bir işlem için;

Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 1.390 YTL,

İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ve ka-zancı basit usulde tespit edilenler için 640 YTL,

Yukarıda yazılanların dışında kalanlar için 300 YTL'den az olmamak üzere tahsilat ve ödeme bede-linin %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesile-cektir.⁶² Burada dikkat edilecek nokta cezanın her iki tarafa da kesileceğidir. Ceza uygulamasında alt sınır belirlenmekle beraber bir üst sınır tespit edil-memiştir.

IV.2.3.3.3. Elektronik Ortamda Beyanname Ve-rilmesi Mecburiyetine Uyulmaması Halinde Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

VUK'un mükerrer 355'nci maddesine 21.07.2005 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5398 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesiyle bir fıkra eklen-miştir. İlgili fıkra elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesil-mesi gereken özel usulsüzlük cezası tutarının be-yannamenin kanuni sürenin sonun başlayarak elek-tronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 ün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulan-aacağı hüküm altına alınmıştır. 346, 350, 351, 357 sı-ra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde beyannamelerini elektronik ortamda verecekler ve ceza uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalar mevcuttur.⁶³

IV.3. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle

Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, vergi cezaları dışında, belli bazı hallerde ceza mahkeme-lerince hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalarla da teeziye edilirler. Kaçakçılık suçu, bu kapsamda-ki ana suç grubunu teşkil eder. Kaçakçılığa iştirak (teşvik ve yardım dahil) hali, birincisi ile bağlı diğer

⁶¹ Özbalcı, Y., A.g.e., s. 845-846. - Ayrıca Bkz. Maliye Sigorta Yorumları Dergisi 1 Nisan 2000 sayısındaki makaleler.

⁶² BDK., A.g.e., s.1057

⁶³ BDK., A.g.e., s. 1057, 1058,

bir suç grubudur. Ayrıca, mahremiyet esasına riayet etmeyenler ve mükellefin özel işlerini yapan memurlar, keza ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalara muhatap olurlar.

IV.3.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

4369 sayılı Kanun'un "Ekonomik suçta ekonomik ceza" felsefesinden hareketle düzenlenen ceza hükümlerinin kaçakçılık cezaları ile ilgili olan kısmında; bu felsefenin gereği "topluma karşı işlenen, kast unsuru taşıyan nitelikli suç" şeklinde tanımlanabilen suçlar için, kaçakçılık suçu için, ziyaa uğratılan vergi olsun olmasın hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörülmüştür. Şayet kaçakçılık suçu tanımına giren bir fiil ile vergi ziyasına sebebiyet verilmişse, daha önce belirttiğimiz üzere kesilecek vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Bir başka anlatımla kaçakçılık suçu tanımına giren fiille aynı zamanda ekonomik bir suç da işlenmişse, uygulanacak ekonomik ceza, böyle bir fiil olmadan vergi ziyai oluşturanlara nazaran üç kat daha fazla olacaktır.⁶⁴

VUK'un 359'uncu maddesi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir; "(4369 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişen madde) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için (12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı R.G.'de yayımlanan E.1990/10; K.1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilen sözcükler) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Buna göre kaçakçılık suçu VUK'un 359'uncu maddesinde para cezasına çevrilebilen kaçakçılık suçları ve para cezasına çevrilemeyen kaçakçılık suçları olarak iki ana grup halinde düzenlenmiştir.⁶⁵

⁶⁴ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e. , s.50.

⁶⁵ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e. , s.50-51.

Görülebileceği üzere, fiiller geneli ile 344 üncü maddenin değişiklik öncesi metninde kaçakçılık cezası uygulanmasına yol açacağı belirlenmiş olan fiillerle hemen hemen aynıdır. Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde basılması, sahte olarak basılması veya bu belgelerin kullanılması, 4369 sayılı Kanun düzenlemesindeki kaçakçılık suçunda ilave fiildir. Değişiklik öncesinde kaçakçılığa teşebbüs suçu (VUK. m. 358) sayılan bu fiiller de bu defa kaçakçılık suçu kapsamına alınmıştır. Bunun dışındaki özellikler şöyledir.

IV.3.1.1. Vergi Ziyai Şartı Aranmaması ve Pişmanlık Durumu

359 uncu maddede belirtilen fiiller, 344 üncü maddeye göre, vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasını gerektirmektedir. Ancak bunun için vergi ziyainın doğmuş olması şartının aranacağı tabiidir. Hapis cezası bakımından ise 359 uncu maddede, vergi ziyai şartına yer verilmiş değildir. 359 uncu maddenin alt bendinde "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde" ifadesi kullanılmışsa da, bu sadece çift defter kullanmakla ilgilidir. Vergi ziyai şartını da bütün haller için içermekte değildir. Bazı hallerde vergi ziyai doğmadan da vergi matrahının azalması sonucu doğabilir. Zaten bu husus ilgili maddenin değişiklik gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir. Değişiklik öncesinde belli fiillerin vergi ziyai unsuru doğmadan tespitine bağlı kaçakçılığa teşebbüs suç ve cezasının kaldırılıp, kaçakçılık suçları arasına dahil edilmiş olması da; kaçakçılık suçunda vergi ziyai şartı aranmamasının sonucudur.

Vergi ziyai şartı aranmayacak olmakla beraber, 359'uncu maddede belirtilen fiillerin en azından bir kısmı bakımından hesap döneminin kapanmış ve beyannamesinin verilmiş olması gereği bulunmaktadır. Kanuni defterlere kaydı gereken muameleleri

başka defterlere kaydetmiş olan mükellefin, hesap dönemi sona ermeden veya beyannamesini vermeden, bunları kanuni defterlerine alması mümkündür. Veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmış olanlar, sonradan durumu tespit ederek bunları kayıtlarından çıkarabilirler. Belgenin, örneğin genel giderle ilgili olduğu durumda, bu gideri kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alabilirler. Bu, zamanında bir kasıt unsuru bulunsan bile dönem beyannamesi verilmeden, "pişmanlık duyulduğuna" ve durumun ıslah edildiğini ifade eder.

359 uncu maddede, 371 inci maddede yazılı pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Fiilin işlenip, dönem beyannamesinin verilmesi ile hüküm ifade eder halle gelmesinden sonra bile, pişmanlık hükümleri dairesinde ıslah imkanı tanınınca, mükellefin gerekli düzeltmeyi, dönem kapanmadan kendiliğinden yapmasının farklı bir değerlemeye tabi tutulması mümkün olamaz.⁶⁶

IV.3.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılmasında "Bilerek Kullanma" Durumu

4369 sayılı kanun öncesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin "bilerek" kullanılması fiili kaçakçılık suçu sayılırken, düzenleme sonrası "bilerek" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu durum bazı tartışmaları da gündeme getirmiştir.

^{67, 68, 69, 70} Bu çerçevede madde metni bu haliyle uygulanırsa sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmanın kasıt unsurunu içerdiği ve bilme durumunun aranmaması gerektiği görüşü ile hukuk normları gereği kasıt unsurunun ancak bilerek kullanma durumunda olacağı görüşü çatışmıştır.

VUK 306 sıra no.'lu Genel Tebliği uygulamadaki tereddütleri kaldırmak amacı ile yayınlanmış ve

⁶⁶ Özbalcı, Y., A.g.e., s.857.

⁶⁷ Kızılot, Ş., **Sahte yada Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmada Hapis Cezası**, Yaklaşım (Yaklaşım Yayınları, Ankara: Eylül 1998), s. 29-30 - Kızılot, Ş., **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Vergi Dünyası Eki, Sayı 188

⁶⁸ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e., s.51.

⁶⁹ Özyer, M. A., **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s. 645.

⁷⁰ Özbalcı, Y., A.g.e., s.858-859.

sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmada bilmenin kasıt unsuru olarak aranması gerektiğini belirtmiştir.

IV.3.2. İştirak

Konu ile ilgili gerekli açıklamalara çalışmamızın 3.5.2. bölümündedir.

IV.3.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali

V.U.K.'nın 5'inci maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların lehine kullanamazlar. Belirtilen bu mecburiyetlere uymayanlara Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde yazılı cezanın (üç ay kadar hapis ve ağır para cezası) iki katı hükmolunur, ancak bu ceza iki aydan az olamaz. Bu kişiler suçların tekrarı halinde bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar. (V.U.K. m. 362)

IV.3.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapan

Memurlar

V.U.K.'nın 6'ncı maddesinin son fıkrası hükmü gereği vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 240'ıncı maddesine göre ceza görürler (altı aydan üç seneye hapis ve ağır para cezası). Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca vergi ziyaı cezası (bir katı) uygulanır. (V.U.K. m. 363)

V. VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ ÖDENMESİ VE KALKMASI

Vergi kanunlarına aykırı hareketlerden dolayı kesilmesi gereken vergi cezaları bazı hallerde hiç kesilmez. Ceza alacağı, henüz madde şeklinde teşekkül etmeden ortadan kalkar. Yanılma, pişmanlık, ölüm, mücbir sebepler ve zamanaşımı, vergi kanunlarına aykırı fiilin varlığına rağmen cezanın kesilmemesini gerektiren sebeplerdir. Kesilip, muhatabına tebliğ edilen cezalar ise ödeme, uzlaşma ve belli şartlarda yapılan ceza indirimini ile tamamen veya kısmen ortadan kalkar. Vergi Usul Kanununun bu husustaki düzenlemeleri 364 - 376 ncı maddelerinde yapılmıştır. Bu arada, 367 inci maddede, ceza mahkemelerince yargılanacak bir kısım suçlar hakkında da belirleme vardır.

V.1. Olayın Tespiti

VUK'un 364. Maddesi, vergi cezalarını gerektiren olayların, vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre; ayrıca, yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını gerektiren olayların raporda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunması halinde, bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur. Yoklama daha çok, vergi kanunlarının usul ve şekle ilişkin hükümlerinin ihlaline bağlı usulsüzlük fiillerinin tespitine yarar. Vergi ziyaı cezası esas itibariyle vergi incelemesi sonunda tespit edilen ilave matrah farkı üzerinden salınan vergi üzerinden kesilir.

Vergi incelemesi sadece mesai saatleri içinde yapılabilmektedir. Ancak tutanağın düzenlenmesi aşamasına gelinmişse tutanağın düzenlenmesi mesai saati dışında da yapılabilir. Yoklama tutanağında böyle bir süre sözü konusu olmayıp, işyerinin açık olduğu her an yoklama (yaygın ve yoğun vergi denetimi) yapılabilir. Bu hususu mükellefin bilmesi ve yoklama amacıyla yapılacak denetimlerde mükelleflerce yetkili görevlilere görevlerini yapmalarını sağlayacak tedbirleri almaları gerekir.

V.2. Ceza Kesme Yetkisi ve Ceza İhbarnamesi

Ceza kesme yetkisi VUK'un 365. Maddesinde

düzenlenmiştir. Buna göre; "Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.

Damga resminde, pul ile alınan diğer vergilere müteallik olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belli eder."

Vergi cezasını kesme yetkisi her hal ve takdirde, olayların ilgili olduğu vergi bakımından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinindir. Gider ve gelir vergileri bakımından ayrı vergi dairesine bağlı bulunan mükellef bakımından tespit edilen olayın aynı zamanda her iki vergi açısından da ceza kesilmesi gerektirdiği durumda, gelir vergisi ile ilgili ceza, mükellefin gelir vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesi, gider vergisini ilgilendiren ceza, diğer vergi dairesinin kesmesi gerekir. Buna uyulmadığında, ceza diğer vergi dairesinin yetkisine giren kısım itibarıyla yetkisiz makam tarafından kesilmiş olma durumuna girer. Geçerliliğini kaybeder.

İdari vergi cezası, yetkili vergi dairesi tarafından, VUK'un 364'üncü maddesinde sözü edilen tespitlere dayanılarak kesildikten sonra, muhatabına (ilgili lere), "ceza ihbarnamesi" ile tebliğ olunur. (VUK Md. 366) 366'ıncı Maddede yazılı şekle uygun olarak düzenlenen ceza ihbarnamesi VUK'na göre tebliğ olunur. VUK'da tebliğ esasları, 93 ve devamı maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre; tahakkuk fişinin dışında, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade den bütün belge ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla taahhütlü olarak, adresi bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilmesi öngörülmüştür. Bu iki tebliğ yolu dışında, tebliğin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla, dairede (Md. 93/son) veya memur vasıtasıyla (M.107) yapılması da olanaklıdır.

Ceza ihbarnamesinde hangi bilgilerin bulunacağı VUK'un 366. Maddesinde tek tek sayılmıştır. Uy-

gulamada ihbarnamedeki bilgilerin ve eklerinin eksik olması halinde mükelleflerin yargıya başvurusu halinde, yargı organlarınc bu ihbarnameye istinaden ceza kesilemeyeceği yönünde karar verilmektedir.⁷¹ İhbarnamenin usulüne uygun olarak tebliğ edilmemesi durumunda tebligatın ilan yapılması gerekmektedir.⁷² İlanen yapılan tebliğ işleminden sonra muhatabın adresine imza karşılığı yapılan tebliğin ilan tebliği geçersiz kılacağı Danıştay tarafından kabul görmüştür.^{73,74}

V.3. Bazı Kaçakçılık Suçlarının

Cezalandırılmasında Usul

Kaçakçılık suçlarında kanunda öngörülen cezalar, ceza mahkemelerince hükmolunacağından VUK'un 367'nci madde hükmü gereği kaçakçılık suçlarını tespit edenler tarafından (Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafınca) keyfiyetin yetkili cumhuriyet savcılığına bildirilmesi zorunludur. Kaçakçılık suçunun işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.⁷⁵

Cumhuriyet Savcılığının kaçakçılık suçunun işlenmiş olduğunu bir şekilde öğrenmeleri halinde de, ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme talep etmesi gerekir.

Öte yandan hapis cezasının vergi cezalarının ayrıca kesilmesini önlemeyeceği ve ceza mahkemesinden çıkacak kararların vergi cezaları bakımından yapılacak işlemi etkilemeyeceği, mukabilinde vergi cezası ile ilgili değerlendirmelerin de ceza yargıcını bağlamayacağı ilgili hükümde belirtilmiştir.

V.4. Vergi Cezalarının Ödenmesi ve Kalkması ⁷⁶

V.4.1. Vergi Cezalarının Ödenmesi

V.4.1.1. Vergi Cezalarını Ödeme Zamanı

Vergi cezaları, muhatabına ihbarname ile tebliğ

⁷¹ Danıştay 7. D. E. No:1997/2709, K. No:1998/405 S. K., Lebib Yalkım Yayınları, **VUK ve Mevzuatı**. C., Sıra no.394

⁷² Karaoğlu, Uğur, **İhbarname**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15.12.1999, Sayı. 310, s. 34

⁷³ Arıca, M. Nadir, **Vergilendirmeye İlişkin İdari İşlemlerin Muhatabına İlan Yoluyla Tebliği**, Maliye sigorta Yorumları Dergisi, 15.11.1999, S. 308, s.93.,(Danıştay 4. D., 12.06.1995 T., E. No:1994/5124, K. No:1995/2845 S. K.)

⁷⁴ Baş, A., A.g.e., s. 79-82.

⁷⁵ Ela, H.-Kalecioğlu, M.; A.g.e. , s.61.

⁷⁶ Geniş Bilgi İçin Bkz. Özbacı, Y., A.g.e., s.863-866

edilir. Ödeme vadesi, tebliğ edilen ceza dolayısı ile dava açılıp açılmayacağına göre değişir. Vergi cezasına karşı dava açılmadığı takdirde, ödemenin dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde yapılması gerekir. Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca ceza indirimi talep edildiğinde, talebin ihbarnamenin tebellüğünden itibaren 30 gün içinde yapılması gereklidir. Ancak, ödeme bu takdirde de vadesinde, yani, 30 günlük dava açma süresinin dolmasından başlayarak bir ay içinde yapılır.

Cezaya karşı dava açıldığında, ödeme, vergi mahkemesinin tasdik kararı üzerine, vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde yapılır. Vergi dairesince ödeme ihbarnamesi çıkarılmadan sadece yargı kararı ödeme mükellefiyetinin başlaması için yeterli değildir (VUK m. 368)

V.4.1.2. Vergi Cezalarının Kalkması

V.4.1.2.1 Yanılma

Yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış bilgi vermeleri veya bir hükmün uygulama tarzında görüş ve kanaatin değişmiş olması hallerinde, yanılma olduğu kabul edilir ve vergi cezası kesilmez. Vergi cezası deyimi; vergi ziyai cezası ile birlikte genel ve özel usulsüzlükleri kapsar. (VUK m. 369)

V.4.1.2.2. Pişmanlık ve Islah

Beyana dayanan vergilerde vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliklerinden haber verenlere aşağıda belirtilen şartların yerine gelmesi kaydıyla; vergi ziyai cezası kesilmez, kaçakçılık suçu cezasına hükmolunmaz, gecikme faizi alınmaz ancak, aynı orandaki pişmanlık zammı uygulanır, aynı şekilde bazı hallerde genel ve özel usulsüzlük cezaları da kesilmeyebilir.

Bu uygulamadan yararlanabilmek için:

- Mükellefin durumu bildirdiği tarihten önce, bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,

- Durumun bildirilmesine ilişkin dilekçenin, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlandığı

veya olayın takdir komisyonuna gönderildiği günden önce verilmesi,

- Verilmiş olan beyannamelerin, dilekçenin verilmesinden itibaren 15 gün içinde verilmesi,

- Eksik veya yanlış yapılan beyanın bildirim tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

- Mükellefçe bildirilen ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanan gecikme zammı oranında bir zammı bildirim itibaren 15 gün içinde ödenmesi, şartlarının tamamının yerine getirilmesi zorunludur.⁷⁷

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Ancak, emlak vergisi de beyana dayanan bir vergi olmakla beraber, 371 inci maddede, pişmanlığın bu vergide geçerli olmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

V.4.1.2.3. Ölüm

Ölüm halinde; vergi kanunlarına aykırı hareketlerin gerektirdiği cezalar kesilmez. (VUK Md. 372) Ölüm halinde kesilmeyecek cezalar, sadece ölen kimsenin fiillerinden doğmuş olan suçlarla ilgili olanlardır. Varislerin, sorumlu sıfatıyla ölen mükellef adına yapmaları gereken ödevleri yerine getirmeleri halinde, kendileri adına kanunda öngörülen cezalar kesilir. Ancak, bunlar mirasçılardan her birinin, miras hisseleri nispetinde sorumlu oldukları vergi kısmına ilişkin cezalara inhisar eder. Cezanın kesinleşmiş olup olmamasının önemi yoktur. Ölümle, kesinleşip ödenecek safhaya gelmiş olan cezalar düştüğü gibi, daha sonra tespit edilen suçların gerektirdiği cezalar da kesilmez. Öte yandan gecikme zammı, ceza niteliğinde olmadığından, varsa, ölen kimse adına tahakkuk etmiş gecikme zamları mirasçılardan alınır. Gecikme faizinin de aynı kapsamda değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Bununla beraber gecikme faizi bakımından belirmiş içtihat yoktur.

V.4.1.2.4. Mücbir Sebepler

Vergi Usul Kanununun 373 üncü maddesinde, mücbir sebep halinde vergi cezasının kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Mücbir sebebin, ceza

⁷⁷ Ak, B., A.g.e., s.61

uygulanmasına etkisi sınırlıdır. Mücbir sebepler, vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi için kanunda öngörülen süreleri durdurur. İşte mücbir sebep, vergi ödevinin, normal süresinde yerine getirilmemiş olmasının gerektirdiği cezayı önler. Daha doğrusu mücbir sebep halinde suç teşekkül etmemiş olur. Bunun dışında, mücbir sebebin etkilemediği veya mücbir sebep halinin devam süresi dışında yapılmış olan kanuna aykırı fiillerin gerektirdiği cezalar normal şekilde kesilir.

V.4.1.2.5. Zamanaşımı

Ceza kesmede, zamanaşımı süresi vergi ziyai cezası ve usulsüzlükte farklıdır. Zamanaşımı süresi, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyai cezasında beşinci yılın sonunda dolar. Kaçakçık suçuna iştirak halinde vergi cezası da kesileceği anlayışı içinde bu cezanın da asıl mükellef adına kesilecek vergi ziyai cezası ile ilgili zamanaşımı süresi içinde kesilmesi gerekir. Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinde belirtilen özel usulsüzlüklerde de zamanaşımı süresi beş yıldır. Usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından başlar

Genel usulsüzlüklerde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından başlayarak iki yıl içinde kesilmeyen ceza zamanaşımına uğrar. Ancak, usulsüzlüğün, Vergi Usul Kanununun 336'ncı maddesi uyarınca, vergi ziyai cezası uygulanması gereken fiile birleştiği durumda, usulsüzlüğe ait ceza, vergi ziyaına ait zamanaşımı süresine tabi olur.

Vergi aslı ile ilgili zamanaşımının, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmada duracağı, Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. Ceza zamanaşımı ile ilgili 374 üncü maddede 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte 114 üncü madde hükmüne ceza zamanaşımı yönünden atıf yapılmıştır. Buna göre, takdir komisyonunda geçen süre, ceza zamanaşımını da durdurur. VUK 374'ncü madde hükmü çerçevesinde belirtilen süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

V.4.1.2.6. Hata

Vergi cezalarında yapılan hatalar, vergi hataları-

nın düzeltilmesine ilişkin esaslar dahilinde ıslah edilir. Örneğin ceza ihbarnamesinde 10.000.000 liralık cezanın 20.000.000 lira olarak gösterildiği veya ceza muhatabının şahsında hata yapıldığında, kesilmiş olan cezalar, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili hükümler uyarınca düzeltilir (VUK md. 375). Bunun yanında cezanın bağlı olduğu vergi aslının hata hede fiyle terkin veya ret ve iade edilmesi halinde de, cezası da aynı hükümler dairesinde düzeltilir.

V.4.1.2.7. Vergi Cezalarında İndirim

İkmalen re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları da bu uygulamadan yararlanır. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içerisinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalanamaz.

V.5. Uzlaşma

VUK'un Ek 1-12'nci maddelerinde uzlaşma müessesesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli, Ek Madde 1, (4369 sayılı Kanunun 18 nci maddesiyle değişen madde Yürürlük: 1.1.1999) (4444 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 14.8.1999) Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyanına

sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde 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 bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır."

"Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği, Ek Madde 6, (205 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen madde) (4369 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değiştirilen ibare) Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gerçeği vergi dairesince derhal yerine getirilir.

(2686 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle değişen fıkra) Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde

uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz."

"Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma, Ek Madde 7, (2686 sayılı Kanunun 47'nci maddesiyle değişen madde) Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur."

"Ödeme, Ek Madde 8, (205 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen madde) Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

1. Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanları; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde;

2. (2686 sayılı Kanunun 48'inci maddesiyle değişen bent) Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, bu kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü dairesinde; Ödenir."

"Uzlaşma ve Cezalarda İndirme, Ek Madde 9, (205 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen madde) Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'nci madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'nci maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur."

"Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Ek Madde 11, (3239 sayılı Kanunun 33'üncü maddesiyle eklenen madde)(*) (4444 sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük; 14.8.1999) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. (3505 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle eklenen hüküm) 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."

"Ücretlilere Vergi İadesinde Uzlaşma, Ek Madde 12, (3239 sayılı Kanunun 33'üncü maddesiyle eklenen madde) 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6'nci maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dahildir."

VI. SONSÖZ

Çalışmamın giriş kısmında da belirttiğim gibi, oldukça karışık ve sorunlu olan bir konuyu mümkün olduğu kadar anlaşılır ve farklı görüşlere de değinecek açıklamaya çalıştım. Bunu yaparken vergi suç ve cezalarının teorik yönünden ziyade pratik yönüne ağırlık vermeye çalıştım. Zira sanırım çalışmamdan faydalananlar, işin daha ziyade pratik yönüyle ilgilenenler olacaktır.

Ancak belirttiğim tüm sade anlatım çabalarım rağmen, diğer bir çok konuda olduğu gibi, özelde vergi suçları ve cezaları, genelde ise vergi mevzuatımızın oldukça geniş, sorunlu ve karışık olması nedeniyle herkesin anlayabileceği, tam bir sadeliğe ulaşmak mümkün gözükmemektedir.

Çıkan her yeni kanun ve bu kanunun uygulamasına yönelik olarak çıkarılan yönetmelik v.d. uygulamalar vergi mevzuatımızı sadeleştirmek adına karıştırmakta ve bir çok tartışmayı da beraberinde getirmektedir. Belirtilen bu duruma idare ve yargı arasında oluşan ihtilaflar da eklenince durum daha da vahim bir hal almaktadır. Oysa ki uygulamada en az değişime uğraması gereken mevzuatların bir tanesi de vergi mevzuatı olmalıdır. Mükellefler ancak bu yolla önlerini daha rahat görebileceklerdir.

KAYNAKÇA

A. KİTAPLAR

- AK, Bülent; **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Mayıs 2000.

- ALTUNCU, Hasan, **Vergileme Esasları Oranlar Hadler 2002 – 2007**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2007,

- BAŞ, Ali; **Vergi Hukukunda İdari Cezalar**, İ.Ü. S.B.E., Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

- **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2007

- CANDAN, Turgut; **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

- ELA, Hatice - KELECİOĞLU, M. Aykut; **Vergi Cezaları ve Uzlaşma**, Vergi Sorunları Dergisi Yayınları, Haziran, 2000.

- EROĞLU, Nurettin; **Açıklamalı ve İçtihatlı VUK**, Adalet Matbaacılık, 2.Baskı, Ankara, 1995.

- GÜNDEL, Ahmet; **Vergi Suçları ve Cezaları**, Adil Basım Yayım Dağ., 3.Baskı, Ankara, 1995.

- KIZILOT, Şükrü; **VUK ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Cilt 3, Ankara 1991.

- KIZILOT, Şükrü; **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, Özelgeler ve Muktezalar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993.

- ÖZBALCI, Yılmaz; **VUK Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.

- Özyer, M. A., **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2001

B. MAKALELER

- ATEŞLİ, D: Erkan; **Kanuni Süresinde Verilmeyen Beyannamelerden Alınacak Eğitime Katkı Payı ve Kesilecek Vergi Ziyai Cezası veya Usulsüzlük Cezası**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Haziran 2000.

- BAKIR, Tunay; **Bilgi Verme ve İbraz Ödevlerini Yerine Getirmeyenler ile Maliye Bakanlığınca Getirilen Diğer Zorunluluklara Uymayanlar İçin Uygulanacak Müeyyideler**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Nisan 2000.

- ÇOLAK, Mustafa; **VUK'na 4369 Sayılı Kanunla Eklenen Geçici 21. Maddenin Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi 1-2**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran-1 Temmuz 2000.

- ERKAN, Fikret; **VUK'da Öngörülen İşyeri Kapatma Cezasına İlişkin Usul ve Esaslar**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Haziran 2000.

- ERMİN, İrfan; **Vergi Cezaları**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Eylül-15 Ekim

- GÜZEL, Bayram; **VUK'da Ceza Hükümleri ile İlgili Sorunlar**, Vergi Sorunları D., Ekim 1998.

- KELECİOĞLU, M. Aykut; **Vergi Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümlerinin Fiilin Aynı Nev'idan Olup Olmayacağı Sorunu**, Yaklaşım, Nisan 2000.

- KELECİOĞLU, M. Aykut; **Özel Usulsüzlük Cezalarında Karşılaşılan Sorunlar**, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2000.

- KARACA, Kazım; **Özel Gider İndiriminde Hangi Kanundaki Cezaların Uygulanacağı**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Temmuz 2000.

- KARACA, Kazım; **Eksik Beyan Edilen Geçici Vergide Ceza Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran 2000.

- KIZILOT, Şükrü; **Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda Hapis Cezası...**, Yaklaşım, Şubat 2000.

- KOYUNCU, Muzaffer; **Yeni Değişikliklere Göre Vergi Ceza Sistemi**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1999.

- ORHUN, Ali Hadi; **Randevuya Gecikme Cezası**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Nisan 2000.

- ORHUN, Ali Hadi; **Usulsüzlük Konusunda Bir Sohbet**, Maliye ve Sig. Yor., 1 Temmuz 2000.

- USTABULUT, Ömer; **Yeni Düzenlemelere Göre Defter, Belge İbraz İbraz Edilmemesi Halinde Cezai Müeyyideler**, Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Nisan 2000.

C. KANUNLAR

- Gelir Vergisi Kanunu

- Kurumlar Vergisi Kanunu

- Vergi Usul Kanunu

- Vergi Kimlik Numarası Kullanımı Hakkında Kanun

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

D. TEBLİĞLER

- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

- Vergi Kimlik Numarası Tebliği

E. YÖNETMELİKLER

- VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımına İlişkin Yönetmelik

KISALTMALAR

AATUHK.: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının
Tahsili Usulü Hakkında Kanun

A.g.e. : Adı Geçen Eser
A.g.m. : Adı Geçen Makale
Bkz. : Bakınız
DV. : Damga Vergisi
DVK. : Damga Vergisi Kanunu
E. : Esas
EV. : Emlak Vergisi
EVK. : Emlak Vergisi Kanunu
GV. : Gelir Vergisi
GVK. : Gelir Vergisi Kanunu
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K. : Karar

KV. : Kurumlar Vergisi
KVK. : Kurumlar Vergisi Kanunu
MB. : Maliye Bakanlığı
Md. – M. : Madde
No. : Numara
s. : Sayfa
TC. : Türkiye Cumhuriyeti
TCK : Türk Ceza Kanunu
TL. - Lira : Türk Lirası
TTK. : Türk Ticaret Kanunu
v.b. – v.d. : ve benzeri – ve diğerleri
VİV. : Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK. : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK : Vergi Usul Kanunu
YTL. : Yeni Türk Lirası

