



Volkan AKSOYOĞLU (\*)

## ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI UYGULANMASINDAKİ YAZILI BİLDİRİM SORUNU GİDERİLDİ

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda<sup>1</sup> yer alan birçok kanun hükmü gereği, mükellefler Maliye Bakanlığının istediği bilgileri vermeye mecburdurlar. Maliye Bakanlığı da Vergi Usul Kanununun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, çıkarmış olduğu genel tebliğler ile bazı mükellef gruplarından sürekli olarak belli aralıklarla çeşitli bilgiler istemekte ve yine tebliğ bazında yapmış olduğu düzenleyici işlemler ile mükelleflere çeşitli zorunluluklar getirmektedir.

Maliye Bakanlığının, Kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu tebliğ ile getirmiş olduğu bu zorunluluklara uymayan mükelleflere ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasının kesileceğini belirtmiştir.

Ancak bu zorunlulukları yerine getirmeyerek kendisine özel usulsüzlük kesilen mükellefler, bu

şekilde bir ceza uygulamasının Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle, konuyu yargıya intikal ettirmekte, yargıda mükellefleri haklı bularak vergi dairelerinin kesmiş olduğu özel usulsüzlük cezalarını terkin ettirmektedir.

5904 sayılı 'Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un<sup>2</sup> 22. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik ile uygulamada sürekli ihtilaf konusu olan bu sorun giderilmiş ve konuya açıklık getirilmiştir. Biz de bu yazımızda bu konuyu ele alacağız.

### 2- ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA İLŞKİN KANUN HÜKMÜ ve UYGULAMADA YAŞANAN SORUN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci madde hükmü şöyledir:

*"Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi uyarınca getirilen*

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 04/01/1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 03/07/2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil);

1) Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 01.01.2009 tarihinden itibaren 1.600 TL

2) İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 01.01.2009 tarihinden itibaren 760 TL

3) Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 01.01.2009 tarihinden itibaren 350 TL 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 yanlış 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. ...." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu mükerrer 355 inci madde hükmünün ikinci fıkrasında "**ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.**" ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca söz konusu mükerrer 355'inci madde metninin gerekçesinde "...Bu madde gereğince özel usulsüzlük cezasının uygulanabilmesi için

bilgi verecek veya defter belge ibraz edecek olanlara bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezaya muhatap olacaklara ihbar edilecektir." denilmektedir.

Görülebileceği üzere hem kanun hükmü hem de gerekçesinde Kanun koyucu ceza kesilebilmesi için mükelleflere yazılı olarak bir bildirim yapılması gerekliliğinden bahsetmiştir. Bir diğer ifadeyle mükerrer 355'inci maddesine göre ceza kesilebilmesinin şartı mükellefe konuyla ilgili bir yazılı bildirim yapılmış olması gerektiğidir.

Ancak uygulamada kendilerine Maliye Bakanlığınca getirilen yükümlülüklerle uymayan mükelleflere vergi daireleri tarafından yazılı bir bildirim yapılmadan doğrudan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Vergi daireleri tarafından kendisine özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefler; mükerrer 355'inci madde metninde yer alan 'yazılı bir bildirim' de bulunulmadan kendilerine ceza kesilemeyeceğini ileri sürmüş, vergi daireleri ise bu husus karşısında tereddüde düşmüş ve konu Gelir İdaresi Başkanlığına iletilince Gelir İdaresi Başkanlığı yayınlamış olduğu 2000/2 no.lu Vergi Usul Kanunu iç genelgesi ile yazılı bildirimde bulunmadan cezanın kesilmesi gerektiği şeklinde açıklamada bulunmuştur.<sup>3</sup>

Yargıya intikal eden olaylarda ise konu, yargı organları tarafından idarenin aksi yönde değerlendirilmiştir. Buna göre yargı organları Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinin uygulanabilmesi için, söz konusu mükerrer 355 inci madde metninde belirtilen 'yazılı bildirim' şartının mutlaka yerine getirilmesi gerektiğine

<sup>3</sup> UĞURLU, Uğur, "Vergi Daireleri Kesiyor Mahkemeler Kaldırılıyor", Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 114, Sayfa:88, Ankara, 2009/Mart

hükmetmiş ve bu şekilde vergi dairelerinin kesmiş olduğu cezaları terkin ettirmiştir.<sup>4</sup>

İzmir 4'ncü Vergi Mahkemesi konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararında;<sup>5</sup>

“.....Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin 2004 yılına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 350 seri no.lu genel tebliği uyarınca internet ortamında verilmesi gereken Ba ve Bs formlarının süresinde verilmemesi nedeniyle, davaya konu cezanın kesildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda ayrıntısı ile belirtilen kanun ve genel tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Maliye Bakanlığı'nın beyannameler ve eklerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirmek yetkisi olduğu açıktır.

Ancak 350 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğinde beyanname ekinde verilmesi gereken form Ba ve form Bs nin elektronik ortamda verilmemesi halinde 355.madde hükmü uyarınca işlem yapılacağı düzenlenmiş olup, 213 sayılı Yasanın mükerrer 355. maddesi esas alınarak ceza kesilebilmesi için öncelikle yazılı uyarıda bulunulması gerekeceğinden, maddede belirtilen şekilde uyarı yapılmaksızın, süresinde verilmeyen Ba ve Bs formları için kesilen cezada yasal isabet görülmemiştir şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Görüleceği üzere Maliye Bakanlığı'nca aynı Kanun hükümlerine göre getirilen zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer

355. maddesine göre özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi konusunda madde metninde yazılı olan “yazılı bildirim şartı” ifadesi nedeniyle vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş farklılıkları vardır.

Sonuç olarak, 213 sayılı VUK mük. 355. maddesinde yer alan cezai düzenlemelerin özellikle Ba ve Bs formları ile ilgili ihtilaflarda uygulanmasında ortaya çıkan temel sorun, “tebliğ koşulunun” nasıl yerine getirilmiş sayılacağı olmakla beraber esasında Anayasamızın 38. maddesinde yer alan kural ve yine Anayasamızın 73. maddesinde yer alan hüküm ilkesi birlikte ele alındığında Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ve bu yetkiye dayalı olarak çıkarılan tebliğ hukuka aykırı görülmektedir. Genel Tebliğe dayalı olarak ceza uygulamasının Anayasamızın 38 ve 73. maddelerinde yer alan bu ilkeleri zorladığı ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık oluşturduğu görülmektedir. Konuyla ilgili verilen en son yargı kararları da genel tebliğe dayalı olarak kesilen cezaların hukuka aykırı olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>6</sup>

### 3- 5904 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME SONRASI UYGULAMA

Yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız üzere özel usulsüzlük cezasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde, bu madde uyarınca ceza kesilebilmesi için

<sup>4</sup> İzmir, 3.Vergi Mah.29.5.2006 gün ve E:2005/481-K:2006/413 ve İzmir, 3.Vergi Mah.K:25/4/2006 gün ve E:2005/481-K:2006/413

<sup>5</sup> İzmir 4. Vergi Mahkemesi 30.6.2006 Gün Ve E:2006/265 K:2006/684 Sayılı Kararı

<sup>6</sup> Dr. , ALPASLAN, Mustafa, “Vergi İdaresinin Ba Ve Bs Formları İle İlgili Uygulamaları Ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/007/>, Ankara 3. Vergi Mahkemesinin, 22.01.2008 gün ve E:2007/868-K:2008/109 sayılı kararları. Yine aynı şekilde, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 29.05.2008 gün ve E:2008/2889-K:2008/3560 sayılı kararları. Yine Ankara 3. Vergi Mahkemesi tarafından verilen E:2008/407-K:2008/993 sayılı kararda mükellefçe açılan dava kabul edilmiş ve kesilen ceza terkin edilmiştir. Diğer taraftan, Edirne Vergi Mahkemesi tarafından verilen 17.10.2008 gün ve E: 2008/175-K:2008/577 sayılı kararda dava kabul edilmiştir.

mükelleflere ceza kesileceği cihetine gidileceğinin yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştı.

Ancak 5904 sayılı Kanun'un 22. maddesi ile mükerrer 355. maddenin ikinci fıkrasının sonuna;

*"Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz."* hükmü eklenmiştir. Madenin yürürlük tarihi ise yayımını izleyen ay başı yani 01/08/2009 tarihidir.

Yapılan bu değişiklik ile Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklar ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca düzenleyici idari işlemler ile (tebliğ vb.) duyurulması halinde, bu şekilde belirlenen usul ve esaslara uymayanlara yazılı olarak bildirimde bulunmadan VUK'nun mük. 355. maddesi uyarınca ceza kesilebilecektir.

Kanun maddesinde yapılan bu değişiklik ile yukarıda yargı kararlarında belirttiğimiz kanun maddesinde yer alan yazılı bildirim şartına istisna getirilmiş, diğer yandan kanuni dayanağı olmadan Anayasamızın 38 ve 73. maddelerinde yer alan ilkeleri de zorlayarak sadece Genel Tebliğe dayalı olarak ceza uygulamasına kanuni bir dayanak getirilmiştir.

#### **4- SONUÇ**

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, çıkarmış olduğu genel tebliğler ile bazı mükellef gruplarından sürekli olarak belli aralıklarla çeşitli bilgiler istemekte ve yine tebliğ bazında yapmış olduğu düzenleyici işlemler ile mükelleflere çeşitli zorunluluklar getirmektedir. Maliye Bakanlığı'nın, Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu

tebliğler ile getirmiş olduğu bu zorunluluklara uymayan mükelleflere ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Ancak bu zorunlulukları yerine getirmeyerek kendilerine yazılı bildirim yapılmadan özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefler, bu şekilde bir ceza uygulamasının Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle, konuyu yargıya intikal ettirmekte ve yargıda mükellefleri haklı bularak vergi dairelerinin kesmiş olduğu özel usulsüzlük cezalarını terkin ettirmektedir.

5904 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun mük. 355. maddesine eklenen hüküm ile, Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ve mükerrer 257'nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklar ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca düzenleyici idari işlemler ile (tebliğ vb.) duyurulması halinde, bu zorunluluklara uymayanlara yazılı olarak bildirimde bulunmadan VUK'nun ceza kesilebilecektir.

Yapılan bu düzenleme ile hem konu hakkındaki yargı organlarının "kanun maddesinde yazılı olarak bildirim şartı" arandığından bahisle vermiş olduğu iptal kararlarının önüne geçilmiş, hem de Anayasa'nın vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağına ilişkin 73. maddesindeki hükme aykırı uygulamaya son verilmiştir.

Buna göre ilgili Kanun maddeleri uyarınca getirilen zorunluluklar ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar Genel Tebliğ bazında düzenleyici bir idari işlem ile duyurulmuş ise, 01/08/2009 tarihinden sonra mükerrer 355.madde kapsamında ceza kesilebilmesi için ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirimde bulunmadan özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.