

7194 SAYILI KANUN İLE 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNUN 376. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

EXAMPLES OF APPLICATIONS OF THE RECENT CHANGE
IN ARTICLE 376 OF TAX PROCEDURE LAW, NO. 213



Erdal ÖZTÜRK*

ÖZ

Mükellefle ihtilafa düşmeden yaşanan vergisel uyumsuzlukları idari yöntemlerle çözme seçeneklerinden biri olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi, 7194 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesi hakkında işlem yapılan mükelleflerden kanuni şartları taşıyanlara vergi ziyaı cezasında ilkinde yarısı, devamında kesilenlerde üçte biri indirilmekteyken 7194 sayılı kanunla bahse konu durumun tekrarına bakılmaksızın vergi ziyaı cezasında indirim, cezanın yarısı olarak sabitlenmiştir. Bunun yanında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim ise aynen muhafaza edilmiştir. Bu maddede yapılan en kayda değer yenilik ise uzlaşılan vergi ve vergi ziyaı cezalarının belirli bir oranının kanuni süresinde ödenmesi halinde vergi ziyaı cezasında %25'lik bir indirimin daha öngörölmüş olmasıdır. Böy-

ABSTRACT

While new taxes, such as digital service tax has been added to our tax system, on the other side there have been significant changes in certain tax laws. The recent change in Article 376, which is on reduction in taxes and tax fines is one of these changes. Article 376 of Tax Procedure Law, no. 213, is one of the administrative dispute resolution ways has been subject to a change. While, half of the first tax loss fines and one third of the following ones used to be reduced, according to the prior rules, after the change, however, half of each of tax loss fine is reduced, regardless of repeating. On the other hand, infraction and special infraction fines remain same. The most significant change in this Article is that there could be a further 25% discount in conciliated tax loss fines if paid at its legal date.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erdal.ozturk@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.

Öztürk, E. (Temmuz 2021). 7194 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 376. Maddesinde Yapılan Değişikliklerle İlgili Örnek Uygulamalar, *Vergi Raporu*, 262, (55-65).

lece bir diğer indirim müessesesi olan uzlaşma yolunu seçen mükellefe, uzlaşmanın vaki olması durumunda bir indirim hakkı daha tanınarak ihtilaf yaşanmadan idari aşamada sorunun çözümü amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Cezalarda İndirim Müessesesi, Uzlaşılan Vergi Cezalarında İndirim, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H20.

GİRİŞ

Sosyal hukuk devleti anlayışı ile sınırları devamlı suretle genişleyen kamu ekonomisinin, finansmanının sağlandığı en büyük kaynaklardan biri hiç şüphesiz vergilerdir. Devlet en büyük gelir kaynağı olan vergilerin tahsilatını hep en üst düzeyde tutma gayreti içerisinde olurken verginin mükellefi vatandaş ise ödeyecekleri vergileri asgari düzeyde muhafaza etmeye hatta ödeme-meye yönelik çözüm arayışına girmektedirler. Bu zıtlaşmalı ortamda mükellefler genel olarak legal düzeyde çözüm ararken, zaman zaman da illegal yollara başvurdıkları olmuştur. Böyle bir durumda devlet gerekli cezai yaptırımları uygulayarak mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesini amaçlamaktadır.

Kanun koyucu tarafından getirilen vergi cezaları ile mükelleflerin vergisel ödevlerini zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu yaptırımlar ile mükellefler tarafından vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi amaçlanmakta ve hazinenin vergi kaybı önlenerek kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kaynaklar sağlanmış olmaktadır. Ancak bu amaçların gerçekleştirilmesi için cezai yaptırımlar tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle devlet yasal alacaklarını bir an önce tahsil edebilmek için uyguladığı bu cezai yaptırımlarda indirimde de

As a result, by giving an option of a further 25% discount in conciliated tax loss fines, settlement at administrative level is aimed

Keywords: Reduction in tax fines, reduction in conciliated tax fines, settlement of tax disputes

JEL Classification Codes: K34, H20.

gidebilmektedir. Burada ki amaç idari işlem sonucu hakkında vergi ve ceza salınan ve yargı yoluna odaklanan mükellefe güçlü bir alternatif oluşturarak yargı yolundan vazgeçirmek ve vergiyi hızlı bir şekilde hazineye intikal ettirmektir.

Vergisel uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü sağlayan en önemli yöntemlerden biri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan *"Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme "* başlığıdır. Bahse konu madde de altı çizilen şartlara riayet edilmesi durumunda, kesilmiş olan vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılması taahhüt edilmiştir. Söz konusu düzenleme ile vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine intikal ettirilmeden idari aşamada çözülmesi amaçlanmıştır.

Mali idare, sistemde yaşanan sıkıntılara ve mükellefler tarafından yapılan eleştirilere binaen vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünü daha da etkinleştirmek ve mükelleflerin indirim mekanizmalarını tercih etmelerini sağlamak amacıyla 7/12/2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"da yapılan düzenlemeler ile mezkur kanun maddelerinde mükellefler lehine

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 376. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 24 Şubat 2021.

genişletilmiş düzenlemelere gidilmiştir. Bu çalışmamızda da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan vergi indirim müessesesinde yapılan değişikliklere değinilerek mükelleflerin yeni değişikliklere binaen kazanılmış haklarını örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışacağız.

1- VERGİ CEZALARINDA İNDİRİM MÜESSESİ NEDİR?

Türk Vergi Sisteminde vergi cezalarında indirim müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddelerinde yapılan düzenlemeler ile uygulanmaktadır. Genel anlamda indirim uygulaması, mükellefler veya vergi sorumluları adına kesilmiş olan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında kanunda belirlenmiş oranlarda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkan sağlayan bir kolaylık olarak karşımıza çıkmaktadır.² Bahse konu işlemler, Hazinesin kasasına likitide akışının en hızlı ve optimal bir şekilde sağlanması ve mükellefin yargı yolu seçeneğine güçlü bir alternatif oluşturması amacıyla yapılan düzenlemeler olarak da yorumlanabilir. Bu uygulamalar esas olarak uzlaşma ve vergi cezalarında indirim başlığı altında toplanmakla beraber, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almamasına rağmen zaman zaman çıkarılan vergi cezalarına ait af yasalarını da bu müesseselerin içerisinde saymak mümkündür. Pişmanlık ve ıslah gibi suçun ve suçluluğun doğmasına engel uygulamalar ile terkin ve tahakkuktan vazgeçme gibi vergi cezalarını ortadan kaldıran uygulamaları bu kapsamda değerlendirmek ye-

rinde olacaktır.³ Makalemizde bahse konu çeşitlilik içerisinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim başlığında tanımlanmış vergi cezalarında indirim müessesesine değineceğiz.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yer alan vergi cezalarında indirim müessesinin en temel amacı, mükellef ile vergi idaresi arasında yaşanan vergi uyumsuzluklarının nicelik olarak minimuma indirilmesi, bu şekilde vergilerin ve bu vergilere müteallik cezaların bir an önce hazineye intikalinin sağlanmasıdır.⁴ Vergi cezası ile muhatap olan mükellefin dava yoluna yönelmeden tercih etmesi amacıyla uygulamaya sokulan bir düzenlemedir. Bu uygulama, gerek mali idareyi gerekse mükellefi, yargının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce hazineye intikal etmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda sokulmuş⁵ bir düzenlemedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesesi cezaya muhatap olan mükellef veya sorumlunun tek taraflı irade ile seçebileceği alternatif bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Mezkur kanun maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde ilgililerce talepte bulunulması durumunda, bu talebin reddi konusunda vergi idarenin takdir hakkı bulunmamaktadır. Söz konusu düzenleme adından da anlaşılacağı gibi tarh edilen vergilerden ziyade cezalarla ilgili sonuç doğurmaktadır. Madde metninde yer alan cezaların da tamamından ziyade bir kısmını ortadan kaldırır ve dolayısıyla cezanın

² Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü. (<https://www.alomaliye.com/2019/10/14/vergi-cezalarinda-indirim-uygulamasi/>). Erişim tarihi: 20 Şubat 2021.

³ Seçkin Kılıç. "Vergi ve Cezalarda İndirim Müessesesi ve Cezaların Etkinliği". (<https://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/2007-092>). Erişim tarihi: 25 Şubat 2021.

⁴ Nurettin Binici. "Vergi Hukuku". Seçkin Yayıncılık. Ankara 2012. s.98

⁵ Sadık Kırbuş. "Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar". Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara 1997. s.202

belirlenen oranda indirimine imkân vermektedir.⁶ Peki, İndirim mekanizmasına hangi cezalar girmektedir? Söz konusu düzenlemeden kimler yararlanır ve şartları nelerdir? Dilerseniz şimdi tek tek bunlara değinelim ve ardından 7194 sayılı kanun ile bahse konu düzenlemenin nasıl bir değişikliğe uğradığını örnek uygulamalarla açıklamaya çalışalım.

2.1- İndirim Uygulaması Kapsamına Hangi Cezalar Girmektedir, Kimler Yararlanabilir?

Bilindiği üzere vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek amacı ile vergi mükellefi vatandaş ve işletmelerden legal yollar ile tahsil edilen paralardır. Anayasamızın 73'üncü maddesine binaen herkes kamu giderlerinin karşılanması adına, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş olup söz konusu verginin mükellefleri tarafından, vergi kanunlarında belirtilen vergisel ödevler çerçevesinde kanunlara uygun olarak yerine getirilmemesi durumunda ise mükelleflerin vergi cezaları⁷ ile muhatap olacakları belirtilmiştir. Ancak devlet yasal alacaklarını bir an önce tahsil edebilmek için uyguladığı bu cezai yaptırımlarda bazen esneme de yapabilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 376'ncı maddesinde yer alan cezalarda indirim uygulaması da bu duruma örnek teşkil etmektedir. Bahse konu maddede yer alan düzenlemeler çerçevesinde indirim uygulanacak cezalar usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezası olarak sayılmıştır.

Bu cezalardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanmış 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. 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. "İbaresini ile açıklanmıştır.⁸

Vergi ziyaina 359. madde de yazılı kaçakçılık fiilleri ile sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı, 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 cezanın ise %50 oranında uygulanacağı yine mezkur kanunun 344'üncü maddesinde belirtilmiştir.⁹

213 sayılı Kanunun 376'ncı maddesinde yer alan vergi indirim müessesesinin kapsamına giren cezalardan bir diğeri ise usulsüzlük cezalarıdır. Bahse konu cezalar genel anlamda, vergi kanunlarında belirtilen ve uyulması istenilen şekil ve usule ilişkin hükümlere riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlük cezaları genel ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

⁶ Doğan Şenyüz. "Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları " Ekin Yayıncılık. Bursa 2011. S263.

⁷ Vergi Cezası Nedir? Hangi Durumlarda Hangi Vergi Cezası Kesilir? (<https://www.vergihocasi.com/vergi-cezasi-nedir- hangi-durumlarda-hangi-vergi-cezasi-kesilir.html>). Erişim Tarihi: 29 Mart 2021.

⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 341. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 24 Şubat 2021.

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 344. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 24 Şubat 2021.

Mezkur kanunun 352'nci maddesine göre genel usulsüzlük cezaları, birinci derece usulsüzlük cezası ve ikinci derece usulsüzlük cezası olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Hangi davranışların birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirdiği, hangi davranışların ise ikinci derece usulsüzlük sayıldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 352. maddesinde ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 353 ve mükerrer 355'inci maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezaları yine mezkur kanunun ilgili maddelerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

213 sayılı Kanunun 376'ncı maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesesinden, yalnızca mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhatapları yararlanma olanağına sahiptirler. Mezkur düzenleme ile cezaların tamamından ziyade belli bir oranı ortadan kalkmaktadır. Ancak dikkat edileceği üzere söz konusu kanun metni ile gecikme zammı ve gecikme faizine yönelik herhangi bir indirim öngörülmemiştir. Dolayısıyla sadece vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için bu uygulamadan faydalanılabilmektedir. İlaveten, indirim uygulamasından usulünce teminat gösterilir ve 3 ay içinde ödeme yapılırsa vadesinden itibaren ödeme zamanına kadar yine gecikme zammı uygulanacaktır. Teminat göstermeksizin vadesinde ödenecek cezalar için ise böyle bir durum söz konusu olmayacaktır.¹¹

2.2- Cezalarda İndirim Uygulamasından Yararlanmanın Şartları Nelerdir?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre, ceza indiriminin uygulanabilmesi için vergi aslı ve cezasına karşı dava açılmaması, dava açma süresi içinde indirimli öde-

me talebinde bulunulması ve vergi aslı ve cezanın vadesinde veya teminat gösterilmek suretiyle vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir.¹²

Bu uygulamadan;

- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine veya internet ortamından, e-devlet üzerinden bir dilekçe ile başvurulması,
- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödemesi,
- İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olması, şartıyla yararlanılabilir.

3- 7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI 213 SAYILI VUK'UN 376'NCİ MADDESİ NASIL ŞEKİLLENMİŞTİR?

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi; "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

¹⁰ Vergi Suç Ve Cezaları. (<https://www.muhasabedersleri.com/kurumsal-basvurular/vergi-suc-cezalari.html>). Erişim Tarihi: 29 Mart 2021.

¹¹ Vergi Müfettişleri Derneği. "Beyanname Düzenleme Rehberi 2020". s.522

¹² Yılmaz ÖZBALCI. "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları". Oluş Yayınları. Ocak/2004, s.993

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının (7103 Sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 27.03.2018) yarısı indirilir ” şeklindeydi.

7/12/2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı “*Dijital Hizmet Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376’ncı maddesi, mükellefin idari işlem sonrası adına tarh edilen vergi ve cezalar için dava yolu hakkını kullanmadan uyuşmazlığın idari aşamada çözümü ve tahsilatın hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla mükellef lehine daha da genişletilerek revize edilmiştir. Bilindiği üzere bahse konu değişiklik öncesi ilgili maddeye binaen tarh edilen vergi veya vergi farkına ait vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirilmekteydi. Yapılan düzenlemeyle cezayı gerektiren fiil sayısından bağımsız olarak, ceza indirimi yarısı(%50) olarak uygulanmasına hükmedilmiştir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlükle ilgili cezalardaki oran ise aynen korunarak %50 oranı uygulamaya devam edilmiştir. Bahse konu madde metninde yapılan en büyük değişim ise adına tarh edilen vergi ve cezalar sonucu uzlaşma talep eden mükelleflerle ilgilidir. Yeni düzenleme ile birlikte adına tarh edilen vergi ve cezalar sonucu uzlaşma talep eden mükellefler, uzlaşma komisyonunun nihai teklifini kabul etmesi, uzlaşmanın vaki olması durumunda, *üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin*

birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’inin indirileceği belirtilmiştir. Böylece mükellefler madde metninde yer alan şartları kabul etmesi durumunda artı bir indirim daha kazanmış olacaklardır.

Yeni düzenleme ile gerek vergi ziyai cezasında tekrarlamaya binaen ceza oranında mevcut olan düzenleme değiştirilerek sabitlenmiş ve hepsinde %50 oranı uygulanmış gerekse de hakkında işlem yapılarak vergi ve ceza salınan ancak uzlaşmadan yararlanan mükelleflerle ilgili uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyai cezaları üzerinden belirtilen sürelerde ödemek koşuluyla bir indirim daha yapılmasına olanak sağlanmıştır. Bu doğrultuda mezkur düzenlemenin daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıda yer alan örnek uygulamalar ile vergi uyuşmazlığı sonrası mükellefin sahip olduğu hakların nasıl şekillendiğini açıklamaya çalışacağız.

3.1- Uygulama ile İlgili Örnek Açıklamalar

Temizlik ürünleri perakende ticareti ile meşgul olan kurumlar vergisi mükellefi Pek-Pak Kimya Temizlik Ürünleri Ltd.Şti.nin 2019 yılı hesap ve işlemlerinin Vergi Müfettişi tarafından gerçekleştirilen vergi incelenmesi neticesinde 100.000,00-TL tutarlı temizlik ürünü satışı ile ilgili fatura düzenlenmediği, söz konusu kayıtdışı hasılatı gelir hesaplarına yansıtmadığı tespit edilmiştir. Mezkur tespite binaen Vergi Müfettişince tanzim edilen vergi inceleme raporları sonucu mükellef kurum adına önerilen vergi ve cezalar aşağıda yer alan tabloda ki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Vergi veya Ceza Türü	Dayanağı	Tutarı
Kurumlar Vergisi	Kayıtdışı Hasılat	100.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	VUK 344. Maddeye binaen	100.000,00-TL
KDV	Kayıtdışı Hasılat	18.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	VUK 344. Maddeye binaen	18.000,00-TL
Özel Usulsüzlük Cezası*	VUK 353/1. Maddeye binaen	11.800,00-TL
TOPLAM		247.800,00-TL

*İnceleme elemanı tarafından yapılan tespitlerde mükellef kurum tarafından 2019 hesap döneminde kayıt dışı bırakılan 100.000,00-TL tutarındaki satış için fatura düzenlenmediği tespit edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesinde, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 2019 yılında 290.00 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği¹³ belirtilmiştir. Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi gereğince mükellef kurum adına belge düzenlenmemekten dolayı KDV dahil 118.000,00-TL (=100.000,00-TL *1,18) üzerinden 11.800,00-TL(=118.000,00-TL *0,10) özel usulsüzlük cezasının şirket tüzel kişiliği adına kesilmesine hükmedilmiştir.

Mükellef kurum temsilcisi ile birlikte oluşturulan vergi inceleme tutanağında bahse konu şirketin temsilcisi tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin mevcut olmadığını bildirmiş ve söz konusu durum inceleme elemanı tarafından vergi inceleme tutanağına geçirilmiştir. Mezkur duruma binaen mükellef kurum adına tanzim edilen vergi inceleme raporları bağlı olduğu vergi dairesince oluşturulan ceza ihbarnamesi ekinde mükellef kuruma 12.09.2020 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi ile 456 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalar çerçevesinde e-tebligat olarak gönderilmiştir. Mükellef kurumun elektronik tebligat sistemine gönderilen ceza ihbarnamesi yine mükellef kurum temsilcisine sms veya e-posta yoluyla da bildirilmiştir. E-Tebliğat sistemi ile gönderilen ceza ihbarnamesi, mükellef kurumun elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci

günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Yani mükellef kuruma bahse konu ceza ihbarnamesi ve ekinde yer alan vergi inceleme raporları 17.09.2020 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu duruma binaen Pek-Pak Kimya Temizlik Ürünleri Ltd.Şti. nin, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde söz konusu vergi inceleme raporlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine binaen vergi mahkemesine dava açma, mezkur kanunun Ek-1'nci maddesine binaen bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce gerçekleştirilecek tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma ya da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'nci maddesinde yer alan vergi indirim müessesesinden yararlanma hakkı mevcuttur. Mükellef kurum temsilcisinin 17.10.2020 tarihine kadar bir önceki cümlede saydığımız haklarını kullanmaması durumunda 30'uncu günü sonunda tarh ve tebliğ edilen mezkur vergi ve cezalar ödenecek aşamaya gelerek tahakkuk edecektir. Bahse konu vergi ve cezala-

¹³ 31 Aralık 2018 tarihli ve 30642 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 14 Mart 2021.

rın ödeme süresi ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368/1'inci maddesine binaen dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren(17.11.2020) 1 ay olarak belirlenmiştir.

a) Söz konusu örneğimizde mükellefin tercih yelpazesinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan vergi indirim müessesesinden yararlandığını farz edelim. Mükellef kurum temsilcisi 17.10.2020 tarihine kadar bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne giderek veya internet üzerinden(e-devlet aracılığıyla) bir dilek-

çe ile başvuruda bulunarak ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını vadesinde veya 6183 sayılı Kanunun 10. Maddesinde belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezaların yarısının indirileceği mezkur kanunda belirtilmiştir. Mükellef kurumun vergi indirim müessesesinden yararlanması durumunda ödeyeceği vergi ve ceza tutarları 7194 sayılı kanunla yapılan düzenle-

Vergi veya Ceza Türü	Resen Tarh Tutarları	7194 öncesi VUK 376	7194 sonrası VUK 376
Kurumlar Vergisi	100.000,00-TL	100.000,00-TL	100.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	100.000,00-TL	66.666,67-TL	50.000,00-TL
KDV	18.000,00-TL	18.000,00-TL	18.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	18.000,00-TL	12.000,00-TL	9.000,00-TL
Özel Usulsüzlük Cezası	11.800,00-TL	5.900,00-TL	5.900,00-TL
TOPLAM	247.800,00-TL	202.566,67-TL	182.900,00-TL

me de dikkate alınarak aşağıdaki gibi olacaktır.

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere mükellef kurum temsilcisinin vergi indirim müessesesinden yararlanma dilekçesinden sonra mükellef kurum adına 182.900,00-TL tutarında vergi ve ceza tahakkuk ettirilmiş, söz konusu firmaya daha önce tarh edilen vergi ve cezada 64.900,00-TL tutarlı bir indirim sağlanmıştır. Bahse konu verginin vade tarihi ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368/1'inci maddesine binaen dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren(17.11.2020) 1 ay olarak belirlenmiş olup söz konusu tarihe kadar tahakkuk eden vergilerin tamamını ve cezaların ise yarısını ödemesi durumunda bahse konu indirimden yararlanılabileceği açıklanmıştır.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere 7/12/2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi mükellef kurum, vergi indirim müessesesini tercih etseydi; vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri

indirilecekti. Yapılan düzenlemeyle cezayı gerektiren fiil sayısından bağımsız olarak, ceza indirimi yarısı (%50) olarak uygulanmış ve mükellef kurum(202.566,67 - 182.900,00) 19.666,67-TL tutarlı bir avantaj elde etmiştir. Bunun yanında indirim fırsatından yararlanmak için indirim sonucunda tahakkuk eden vergi ve cezaların tamamını vade tarihinin sonuna kadar ödeme şartı mevcuttu. Yeni düzenlemede ise indirim sonrası vergi cezalarının tamamından ziyade yarısını ödeme şartı getirildiği ve böylece mükelleflere bu konuda da kolaylık sağlandığı görülmektedir.

b) Mükellef kurumun tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettiğini farz edelim ve mükellef kuruma 09.10.2020 tarihi için uzlaşma günü verildiğini kabul edelim. Belirtilen günde toplanan komisyon tarafından mükellef kurum adına tarh edilen vergi ziyai cezalarının %80'lik tutarının silinmesi önerisi mükellefçe kabul edilsin. Bu durumda mükellefin vergi aslı ile ilgili herhangi bir değişiklik yokken vergi ziyai cezaları ile ilgili (Kurumlar vergisine ait vergi ziyai cezası 100.000,00-TL'den

20.000,00- TL'ye, KDV'ye ait 18.000,00-TL olan vergi ziyai ise 3.600,00-TL'ye düşecek) ödeyeceği tutar 23.600,00-TL'ye düşecektir. Mükellef kurum söz konusu teklifi kabul edip uzlaşma tutanağını imzaladığı anda bahse konu tutarlar tahakkuk edecektir. Ancak 7/12/2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'un 376'ncı maddesine eklenen 2'nci bendi ile uzlaşma talep edip uzlaşma komisyonunun teklifini kabul eden mükelleflere ayrı bir indirim daha yapılarak uzlaşma sonrası tahakkuk edecek vergi ve cezaların hızlı bir şekilde ödemesini sağlamaya yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Bahse konu maddenin 2'nci bendine *"Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir."* ibaresi eklenmiştir. Bu bend içinde yer alan bu

Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrası ise *"Uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının*

tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir." şeklinde dir. Mükellefler genel olarak uzlaşma vaki olduktan sonra üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaları mezkur kanunun ek 8'inci maddesinde belirtilen süreler içerisinde ödememekte, ödememesi durumunda ise uzlaşmada sağlanan indirim aynı şekilde devam etmekte ancak ödenmeyen tutarlar üzerinden gecikme zammı hesaplanmaktadır. Bu kısır döngünün en minimuma indirilmesi ve hızlı likitide akışının sağlanması amacıyla Mali idare bahse konu maddeye 2'nci bendi de ekleyerek uzlaşması vaki olan mükelleflere uzlaşma sonrası bir indirim hakkı daha vererek üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların nihai olarak hazineye intikalini amaçlamıştır. Bu doğrultuda örneğimizde Pek-Pak Kimya Temizlik Ürünleri Ltd.Şti. nin uzlaşmanın vaki olduğuna yönelik uzlaşıldı tutanağını imzaladığı tarihten itibaren 1 ay içerisinde bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne giderek veya internet üzerinden(e-devlet aracılığıyla) bir dilekçe ile başvuruda bulunarak 213 sayılı VUK'un 376'ncı maddesine eklenen 2'nci bendinden yararlanma talebinde bulunma hakkı saklıdır. Bunun yanında uzlaşmanın kapsamına girmeyen özel usulsüzlük cezaları için de yine aynı kanunun 1'inci bendine binaen indirim talebinde bulunabilir. Bu doğrultuda mükellef kurum adına tahakkuk edecek vergi ve cezalar aşağıda-

Vergi veya Ceza Türü	Resen Tarh Tutarı	Uzlaşma Sonrası Tutarlar	7194 Sonrası VUK 376 Kapsamındaki Tutarlar
Kurumlar Vergisi	100.000,00-TL	100.000,00-TL	100.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	100.000,00-TL	20.000,00-TL	15.000,00-TL
KDV	18.000,00-TL	18.000,00-TL	18.000,00-TL
Vergi Ziyai Cezası	18.000,00-TL	3.600,00-TL	2.700,00-TL
Özel Usulsüzlük Cezası	11.800,00-TL	Kapsam Dışı	5.900,00-TL
TOPLAM	247.800,00-TL		141.600,00

ki gibi olacaktır.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere mükellef kurum temsilcisi uzlaşılan vergi ve vergi ziyai cezalarını uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde öder ise uzlaşmada önerilen

vergi ziyai cezasının %80'lik kısmının silinme oranı %85'e çıkmakta mükellef kurum ise Kurumlar vergisine ait vergi ziyai cezasını 20 Bin TL olarak değil, %25 indirimli şekilde 15 Bin TL, KDV'ye ait cezayı ise 3.600,00-TL değil 2.700,00-TL şeklinde

de ödeyecektir. Bunun yanında uzlaşmanın kapsamına girmeyen özel usulsüzlük cezası ile ilgili de yine %50 indirimden yararlanarak 5.900,00-TL tutarlı bir tahakkukla karşılaşacaktır.

SONUÇ

Bilindiği üzere vergi, devletin amme hizmetlerini gerçekleştirmek ve bu hizmetlerde devamlılığı sağlamak amacıyla tahsil edilen ekonomik bir değer olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda devlet kanunların müsaade ettiği ölçüde vergi gelirlerini en yüksek seviyeye çıkarmayı hedeflerken mükellefler ise asgari ölçüde vergi ödeyerek kullanılabilir gelirini maksimum seviyeye çıkarmaya özen göstermektedirler. Bu karşıt çıkarların sonucunda iki taraf arasında vergi ihtilafları ortaya çıkmaktadır. Hem devlet hem de mükellefler bu ihtilafı ortadan kaldırmak için çeşitli yollara başvurmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en sık başvuru olan yöntemlerden biri olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan vergi indirim müessesesi, cezaya muhatap olan mükellefin, kesilen cezayı kanunda belli edilen süre içinde ihtilaf yaratmaksızın ödemek istemesi halinde cezanın belli miktarda indirilmesine imkan sağlayan bir uygulamadır. Bu hükümle mükellefin vergi sistemi içinde kalması ve ihtilaf sayısı azaltılarak vergisel kurumların daha verimli çalışması amaçlanmıştır.¹⁴ Bu amacı maksimuma çıkarmak için 7194 sayılı kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yapılan düzenlemeler ile uyuşmazlık yaşanan mükellefe güçlü bir alternatif yaratılmak istenilmiş ve köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu çerçevede mezkur kanun maddesinde yapılan değişikliklerle idari işlemlerin ihtilafı değil uzlaşma ve anlaşma ile sonuçlandırılması amaçlanılmıştır. Mali idarenin bu niyetini mezkur kanun maddesine eklenen

hakkında vergi ve ceza salınan ve bu doğrultuda uzlaşma talep eden ve uzlaşması vaki olan mükellefe bir indirim hakkı daha sağlanmasından kolaylıkla anlamaktayız. Radikal değişiklikleri içerisinde barındıran 7194 sayılı kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yapılan değişikliklerle gerek ilgili madde de yer alan indirim seçeneği gerekse de vergi indirim müesseselerinden biri olan uzlaşmayı cazip hale getirmek amaçlanmıştır. Böylece devlet alacağını en kısa zamanda ve en az kayıpla mükellefe ihtilafa düşmeden idari aşamada hazineye intikal ettirmeyi sağlayacaktır.

Taraflardan biri olan mükellef ise bu yolu seçerek bitmek bilmeyen davalarla uğraşmak yerine güçlü bir alternatif olan indirim müessesesini tercih ederek zaman, emek, dava masrafları gibi alternatif maliyetlerden kurtulmakta ve işine odaklanabilmektedir.¹⁵ Bunun yanında Anayasamızda yer alan eşitlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarında yer alan bu tür indirimler kanunlara uygun hareket eden mükellefler açısından eşitsizliğe ve haksız rekabete neden olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- BİNİCİ, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- KILIÇ, S. *Vergi ve Cezalarda İndirim Müessesesi ve Cezaların Etkinliği*. (<https://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/2007-092>). Erişim tarihi: 25 Şubat 2021.
- KIRBAŞ, S. (1997). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları. Ankara.
- KIZILOĞLU, Ş. ve KIZILOĞLU, Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.

¹⁴ İmdat TÜRKAY. "Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi". (<https://vergialgi.net/vergi-cezalarinda-indirim-muessesesi>). Erişim Tarihi: 15 Mart 2021.

¹⁵ Şükrü KIZILOĞLU ve Zuhur KIZILOĞLU. "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları". Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2012. s.166

- ÖZBALCI, Y. (2004). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık. Ankara.
- ŞENYÜZ, D. Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları. Ekin yayıncılık. Bursa 2011.
- TÜRKAY, İ. Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi. (<https://vergialgi.net/vergi-cezalarinda-indirim->). Erişim tarihi: 15 Mart 2021.
- Vergi Müfettişleri Derneği. *Beyanname Düzenleme Rehberi 2020*. Ankara.
- Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü. (<https://www.alomaliye.com/2019/10/14/vergi-cezalarinda-indirim-uygulamasi/>). Erişim tarihi: 20 Şubat 2021.
- *Vergi Cezası Nedir? Hangi Durumlarda Hangi Vergi Cezası Kesilir?* (<https://www.vergihocasi.com/vergi-cezasi-nedir-hangi-durumlarda-hangi-vergi-cezasi-kesilir>). Erişim tarihi: 29 Mart 2021.
- Vergi Suç Ve Cezaları. (<https://www.muhasebedersleri.com/kurumsal-basvurular/vergi-suc-cezolari.html>). Erişim tarihi: 29 Mart 2021.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 24 Şubat 2021.
- 31 Aralık 2018 tarihli ve 30642 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 14 Mart 2021.
- 7/12/2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 14 Mart 2021.