

VERGİ CEZA SİSTEMATIĞI İÇİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ YERİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 26.09.2012

I. Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümlerine Dair Ana Sistematiği / Vergi Cezası Nedir?

"Ceza Hükümleri", 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) Dördüncü Kitabı içinde "Genel Esaslar" (md. 331-343), "Vergi Cezaları" (md. 344-363) ve "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" (md. 364-Ek md. 12) olmak üzere üç Kısımda düzenlenmiştir.

Doğal olarak "Cezalar" bu Kitabın Birinci Kısımının ilk maddesi olarak (md. 331), "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar." hükmü ile iki ayrı grupta tanımlanmıştır: 1) Vergi Cezaları, 2) Diğer Cezalar.

II. Vergi Cezaları: Vergi Ziyai Cezası - Usulsüzlük Cezaları

A. Vergi Ziyai Cezası

"Vergi Ziyai Cezası" ve "Usulsüzlük Cezaları"nın "Vergi Cezaları" olduğu, yukarıda düzenlenen madde metni ile açık olarak ortaya konulmuş olup, gerek Vergi Ziyai Cezasının (md. 344) ve gerekse Usulsüzlük Cezalarının (md. 352, 353,355, mük. 355) "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısım altında düzenlenmiş olması ayrıca bu hususu teyit etmektedir.

"Vergi Ziyai Cezası", "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısım içinde Birinci Bölüm olarak düzenlemiş ve "341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir." şeklinde tanımlanmıştır (md. 344). Maddenin devamında cezanın üç kat ve yüzde elli olarak kesileceği haller ile iştirak edenlere bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiş durumdadır.

Kanun, "Vergi Ziyai" başlığı altında, "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." ve "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." hükmünü içermektedir. Yine aynı hüküm bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceğini de düzenlemektedir.

B. Usulsüzlük Cezaları

"Usulsüzlük", "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısım içinde İkinci Bölüm olarak, "Vergi Ziyai Cezası"ndan farklı bir bölümde düzenlemiş ve "Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule

müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.” (md. 351) şeklinde tanımlanmıştır. Bölümün düzenleniş tarzına göre “Fatura ve Benzeri Evrak Verilmesi ve Alınmaması İle Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması” (md. 353) (a), “Damga Vergisinde” (md. 355) (b), “Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257 ve Mükerrer 257. Madde Hükümüne Uymayanlar İçin Ceza” (Mük. md. 355) (c), “Özel Usulsüzlük ve Cezaları” düzenlenmiş olduğundan bu grup altındaki fiiller “Özel Usulsüzlükler” ve cezaları ise “Özel Usulsüzlük Cezaları” olarak adlandırılmaktadır.

Hal böyle olunca, aynı Bölümde yer alan ve “Özel Usulsüzlük ve Cezaları” ana başlığı altında yer almayan / aksine bu başlıktan önce düzenlenmiş “Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları” başlığı altında I. derece ve II. derece olarak iki alt grupta yer alan fiiler “Genel Usulsüzlük” veya sadece “Usulsüzlük”, cezaları ise “Genel Usulsüzlük Cezaları” veya genel kullanım şekliyle “Usulsüzlük Cezaları” olarak adlandırılmaktadır.

Bu noktada “Özel Usulsüzlükler”in de aynen 352. madde de olduğu gibi 353-356. maddeler içinde ancak “Usulsüzlük” başlıklı İkinci Bölüm altında düzenlenmiş olduğu dikkate alındığında bir “Usulsüzlük”ten ibaret olduğu, adında “Özel” kelimesine yer verilmiş olmasının durumu değiştirmeyeceğini belirterek devam edelim. Bir başka ifade ile Kanun hükümlerinde “Usulsüzlük” kavramının önüne “Özel” ibaresi yer almadığı sürece bunları hem “Genel” ve hem de “Özel” usulsüzlükleri kapsayan bir kavram olarak anlamak durumundayız. Nitekim “Ceza Kesmede Zamanaşımı” başlıklı Kanun hükmünde “...353 ve mükerrer 355’inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında...” (md. 374) ifadesinin kullanılmış olması da bu görüşümüzü teyit etmektedir.

III. Vergi Cezalarında Özellikli Durumlar

Başlangıçta, “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.” hükmünden (VUK md. 331) söz ederek vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarının “vergi cezaları” olarak adlandırıldığını, “diğer cezalar” kavramının ise bunlar dışında kalan cezaları (örneğin VUK md. 359 kapsamında hürriyeti bağlayıcı cezalar) ifade ettiğini belirtmiş idik.

Bu çerçevede vergi cezalarının uygulanmasında bazı özellikli durumların oluşması mümkün olup, bunlar kısaca aşağıda ele alınmıştır:

A. Tek Fiil İle Çeşitli Suç İşlenmesi

Bazen tek bir fiil ile birden fazla veya çeşitli cezalara konu edilebilecek durumlar oluşabilir. Kanun bu durumları iki ayrı hükümde öngörmüştür:

1. Muhtelif Vergi Ziyasına Sebebiyet Verilmesi

VUK, “Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.” (md. 335) hükmünü içermektedir. (Kanun “suç” kavramını başlıkta kullandığı için biz de başlığa almakla birlikte, kavramın doğru kullanılmadığı görüşündeyiz.) Hükmün uygulanma alanını örnekleyelim:

Mükellef Örnek Ltd. Şti., 2012/Ocak ayı içinde satışını yaptığı bir mal için fatura düzenlemiş, ancak bu faturayı kanuni defterlerine kaydetmediği gibi hiçbir beyannamesine de dahil etmemiş, 2013/Haziran ayında yapılan vergi incelemesi ile durum tespit edilmiştir.

Örneklediğimiz olayda fiil, düzenlenen faturanın kanuni defterlere kaydedilmemesi şeklinde ortaya çıkmış olup tek bir fiil söz konusudur. Ancak, bu fiilin KDV, K. Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi bakımından ayrı ayrı vergi ziyayı yaratması mümkündür ve bu durumda üç ayrı vergi türü yönünden vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Bu bölümde ele aldığımız durumda, cezayı gerektiren fiil tek ancak birden farklı vergi türleri yönünden vergi ziyayı söz konusu olduğundan cezalar birden çoktur. Ancak dikkat edilirse uygulanacak cezaların tamamı “Vergi Ziyayı Cezası”dır.

2. Muhtelif Cezayı İstilizam Etmesi

VUK, “Cezayı istilizam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” hükmü ile (md. 336) bu kez tek bir fiilin farklı vergi cezalarını gerektirmesi durumunda cezanın tutar olarak en ağırının kesileceğini düzenlemektedir.

Aynen bir önceki bölümde ele alınan durumda olduğu gibi burada da “tek bir fiil” vardır. Ancak bu kez farklı olarak, bu fiil hem vergi ziyayı ve hem de usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektirmektedir.

Önceki bölümde örneklediğimiz olayda, düzenlenen ancak kanuni defterlere kaydedilmeyen ve beyannamelere de dâhil edilmeyen fatura nedeniyle çeşitli vergiler yönünden vergi ziyayı oluşması olasılığı yanında, faturanın kanuni defterlere kaydedilmemiş olması ve verilen beyannamelere dâhil edilmemiş olması nedeniyle ayrıca “Usulsüzlük Cezası” kesilmesini gerektiren durumlar da (VUK md. 352) oluşmuştur.

İşte burada (dönemleri de dikkate alınarak) her bir vergi türü için vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezaları ayrı ayrı hesaplanacak, hangisinin tutarı daha ağır ise o ceza uygulanacaktır.

Kanun ayrıca, “Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.” şeklindeki devam hükmü ile bir önceki fıkrada düzenlediği hükmü zaman yönünden uygulama anlamında pekiştirmiştir.

B. Fiil Ayrılığı

Yukarıda fiilin tek olması durumu ele alınmış ve aynı fiil ile hem vergi ziyayı ve hem de usulsüzlüklerin birlikte var olması durumunda tutar olarak en ağır cezanın uygulanacağı, yine tek bir fiil ile birden fazla verginin ziyayı uğratılması durumunda her bir vergi türü için ayrı vergi ziyayı cezası uygulanacağı açıklanmış idi.

Aslında bu hüküm dikkate alındığında fiilin birden çok olması durumunda uygulamanın nasıl yapılacağı zaten anlaşılıyor olmakla birlikte Kanun, vergi ve ceza hukukunun temel ilkeleri gereği bu durum için ayrı bir hüküm daha getirmiştir. Buna göre; “Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadar ki, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.” (md. 337). Hükmün devamında aynı nev'i usulsüzlükten maksadın, fiillerin 352'inci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatı olduğu vurgulanmaktadır.

C. Suçlarda Birleşme

Kanun madde başlığı bu şekilde olduğundan çalışmanın bu bölümüne de aynen bu ifadeyi başlık olarak aldık. Ancak yukarıda da değindiğimiz üzere konu vergi ziyai ve usulsüzlük cezası olduğunda “suç” kavramını kullanmaktan kaçınıyoruz. İlgili hüküm (md. 340), “Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” şeklinde olup, “vergi cezaları” ile “diğer cezalar”ın ayrı olarak değerlendirilmesinin doğal bir sonucudur. Nitekim devam hükmünde Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.” denilerek konu daha da açıklığa kavuşturulmuştur.

D. Tekerrür

Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (VUK md. 339)

E. En Az Ceza Haddi

Damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabi her varaka, senet ve ilan için 8,80 TL'nden az olamaz. Diğer vergilerde her vergi için 18,00 TL'na baliğ olmayan cezalar kesilmez. (VUK md. 343)

IV. Zamanaşımı

Vergi aslı yönünden zamanaşımı, “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” (VUK md. 114) şeklinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan aynı hüküm içinde; vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ve işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı düzenlenmiştir.

Vergi cezaları yönünden ise Kanunun sistematiğine uygun bir şekilde “Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.” (VUK md. 374) şeklinde ayrı bir düzenleme mevcuttur. Buna göre;

- Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden;
- VUK'nun 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl,

geçtikten sonra ceza kesilemeyecektir. Zamanaşımının durması ile ilgili vergi aslı yönünden yapılan düzenleme cezalar açısından da geçerlidir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

V. Özel Usulsüzlük Cezaları İle Diğer Vergi Cezalarının Birlikte Uygulanabilirliği (?)

Yukarıda “Özel” Usulsüzlük Cezalarının, aksine bir düzenleme olmadığı süre “(Genel)” Usulsüzlük Cezaları ile aynı zeminde değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştuk. Kural böyle olunca, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” hükmünün (md. 336) “Özel” Usulsüzlük Cezaları yönünden uygulanması için (aksine bir hüküm olmadıkça) engel yoktur.

Bu (genel) önermemizin ayrıntısına girersek: VUK, “Özel Usulsüzlük ve Cezaları”nı,

- a. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (md. 353),
- b. Damga Vergisinde (md. 355),
- c. Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza (mük. md. 355)

şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutmaktadır. Tek tek inceleyelim:

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili madde, “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.” hükmü (md. 353/son) içermektedir. O halde bu açık hüküm karşısında 336. madde hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceğine dair hüküm (md. 355) sadece Noterler ile ilgilidir. Esasen bu düzenlemeye konu olayda Noterler Damga Vergisi'nin mükellefi olmadıklarından zaten onlar adına Vergi Ziyai Cezası kesilmesi söz konusu değildir. Bu yüzden fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili madde de (md. 353/son), “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.” şeklinde yer alan hükme bu maddede rastlamamaktayız.

Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza uygulamasına dair hükümde de yine fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili madde de (md. 353/son), “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği

takdirde bu ziyanı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 nci madde hükmü uygulanmaz.” şeklinde yer alan hükme yer verilmemiştir.

Ancak bu madde içinde, “Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.” şeklinde ayrı bir hüküm (mük. md. 355) yer almaktadır. Diğer maddelere konu fiillerin aynı zamanda “(Genel)” Usulsüzlük Cezasını gerektirmemesi nedeniyle bu hükmün söz konusu maddelerde yer almaması anlaşılabilir bir durumdur¹.

Denilebilir ki, “Özel” Usulsüzlükler de madem “(Genel)” Usulsüzlükler gibi bir “Usulsüzlüktür”, neden burada ayrıca 352. md. uyarınca Usulsüzlük Cezası kesilmeyeceği vurgusu yapılmıştır. Elbette böyle bir soru ve içerdiği tespit çok anlamlıdır. Ancak Kanunkoyucu bu hükmü 5904 sayılı Kanunun 22. maddesiyle 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere ‘sonradan’ hükme dâhil etmiştir. Çünkü bu hükmün getirilmesinden önceki dönemlerde, tümüyle hukuka aykırı olmasına karşın Kanunda açıklık olmadığı gerekçesiyle özellikle elektronik ortamda beyanname ve bildirim uygulamasına ilişkin olarak hem mük. md. 355 uyarınca “Özel” ve hem de md. 352/iki-7 uyarınca “Genel” Usulsüzlük Cezası uygulanmaktaydı.

Zaten hükmün getirildiği 5904 sayılı Kanun gerekçesinde de², “...ayrıca beyannamelerini vermeyenlere, hem beyanname vermemekten hem de beyannamelerini elektronik ortamda vermemekten ötürü iki defa ceza kesilmemesi öngörülmektedir.” şeklinde yer alan ifade de bunu ortaya koymaktadır³.

Konuya dair bir diğer ilginç husus ise 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren hüküm ile artık (gerekli olmadığı halde) Kanun ile hem Usulsüzlük hem de Özel Usulsüzlük Cezalarının bir arada kesilmeyeceği, sadece Özel Usulsüzlük Cezası uygulanacağı kabul edildiği halde, 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.30/3028-355 sayılı 2006/1 Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nin halen değiştirilmemiş / kaldırılmamış olmasıdır.

Söz konusu Genelge'de;

“Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları beyannamelerini kanunî süresi ve bunu takip eden birinci ve ikinci 15 günlük süreler geçtikten sonra vermeleri veya bu beyannameleri vermediklerinin idarece tespit edilmesi halinde, adlarına mükerrer 355 inci maddede yazılı özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

¹ “Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezalarından sadece elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uymamak fiili hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektirmektedir.”, Bkz. İhsan KAĞAN BAYRAKTAR, “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, **Yaklaşım**, Kasım/2010, S:215.

² Gerekçeye <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0692.pdf> internet adresinden ulaşılabilir. Erişim: 04.07.2012.

³ İdarenin bir Genel Tebliğ ile teşkilatına duyurarak, hem mük. md. 355 ve hem de md. 352/iki-7 uyarınca iki kez ceza kesilmesinin önüne geçebileceği bir durumda, zaten hatalı olan uygulamanın önüne geçmek için Kanun hükmüne ilave yapılması yoluna gidilmesi ilginçtir. Bu olsa olsa her bir olayı (hadiseyi) Kanun ile düzenleme yolu olan kazuistik sistemlerde görülebilir. Ya da anlaşılan “Özel” Usulsüzlüklere, genel kabul olarak kavramın başında yer alan “Özel” ibaresinden dolayı usulsüzlükten daha “özel” bir anlam yüklenmektedir.

Ayrıca, bu mükelleflerin beyannamelerini kanunî süresinden sonra kendiliğinden vermeleri halinde Vergi Usul Kanununun 30, 341, 344 ve 352 nci maddeleri dikkate alınacak ve birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan vergi ziyai cezasının yüzde ellisi kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilecek; beyannamelerin pişmanlık talebiyle verilmesi durumunda ise mezkûr kanunun 371 inci maddesine göre gereken işlemler yapılacak ve birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilecektir.”

açıklaması halen korunmaktadır⁴.

Görüşümüze göre, Özel Usulsüzlük ve (Genel) Usulsüzlük fiilleri, ortak çatı altında “Usulsüzlük” olarak adlandırılır ve ceza sistemi içinde yaptırımları da “Usulsüzlük Cezası”dır. O halde Kanun da açık bir hüküm olsa da olmasa da sadece 336. maddenin varlığı dahi yeterli olduğundan aynı fiilden kaynaklanan durumlarda “(Genel)” ve “Özel” Usulsüzlük Cezaları bir arada uygulanamaz.

Diğer taraftan “Vergi Ziyai Cezası” ile “Özel Usulsüzlük Cezası”nın bir arada uygulanıp uygulanmayacağı konusuna gelince; yukarıda fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ile ilgili maddede (md. 353/son), “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.” şeklinde yer alan hüküm ortaya koymuş ve bu hükmün 355 ve mük. 355. maddelerde yer almadığını belirtmiştik.

O halde Kanun “Özel Usulsüzlükler ve Cezaları” başlığı altında (a), (b) ve (c) alt başlıkları ile 353, 355 ve mük. 355 md.leri bir bütün halinde düzenlerken sadece 353. md. için böyle bir hüküm koyma yoluna gitmişse, diğer maddeler açısından bu hüküm geçerli değildir. Münhasıran md. 353/son için uygulanacaktır. VUK, “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” dediğine göre (md. 3), bir maddede lafız olarak yer alan, ancak diğerlerinde yer almayan hüküm ayrıca “Özel” Usulsüzlüklerin aksine bir hüküm olmadıkça “(Genel)” Usulsüzlükler gibi değerlendirilmesi gerektiği ilkesi bir bütün olarak dikkate alınacak ve 336. madde uyarınca Vergi Ziyai Cezası ile “Özel” Usulsüzlük Cezasından tutarca en yüksek olan uygulanacaktır⁵.

VI. Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez mi?

Aslında öteden beri Danıştay tarafından verilen kararlarda bir istikrar görüldüğü halde son dönemlerde bu soru sıkça sorulmaya başlamıştır.

⁴ “2006/1 sayılı Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi’nde özel usulsüzlük cezasının ve vergi ziyai cezasının ayrı ayrı kesileceği belirtilmiştir. Bu iç genelgeden anlaşıldığı üzere Gelir İdaresi; Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesinde yer alan usulsüzlük ifadesinin sadece 352. maddede düzenlenen usulsüzlük cezasını kapsadığı görüşündedir.”, Bkz. BAYRAKTAR, “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, **Yaklaşım**, Kasım/2010, S:215.

⁵ “VUK’un 336. maddesinde; ilk bakışta sadece Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesinde düzenlenmiş olan usulsüzlük cezalarının kastedildiği düşünülse de, kanun koyucu birçok madde de usulsüzlük cezası kavramını hem özel usulsüzlük cezaları hem de genel usulsüzlük cezası için kullanmıştır. Bu nedenle 336. maddede yer alan usulsüzlük cezasının dar yorumlanarak tek bir fiil ile işlenmiş vergi ziyai ve özel usulsüzlük suçları için ayrı ayrı ceza kesilmesi görüşünün yasal dayanağı yoktur.”, Bkz. BAYRAKTAR, agm.

Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında⁶;

"Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353'üncü maddede; bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmadığı,

Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hâsılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığından saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gerektiği,

şeklinde yer alan gerekçe ile örneklenebilecek gerekçelerden hareketle bu sorunun gündeme geldiği görüşüdeyiz. Yine buradan hareketle esasen sorunun "(Özel Usulsüzlük Cezasının) uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı" şeklinde olması gerektiği görüşünü taşımaktayız. Her iki soruya verilecek cevaplar ve gerekçeleri farklı olduğundan soruların benzerliğinden söz edilemez.

Nitekim sözü edilen kararda; "Yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı. Dolayısıyla 353'üncü maddenin, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği" şeklindeki gerekçe, cezanın uygulanmasında zaman (eylemin işlendiği takvim yılından sonraki tarihler) unsurundan çok, ceza ile gözetilen amacın araştırıldığı, zamanın sadece bu '**amacın**' tespiti açısından bir nirengi alındığını ortaya koymaktadır.

Zaten gerekçenin hemen devamında; "Bu nedenle 2005 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 4.12.2006 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda bir kısım emtia alımlarında belge almadığı ve bir kısım emtia satışında fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi **maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediği gerekçesiyle** davanın reddine ilişkin ısrar kararında hukuka uyarlık bulunmadığından bozulmasına" ifadesi ile kararın esasen maddenin ve cezanın öngörülüş '**amacından**' hareketle kurulduğu ortaya konulmaktadır.

Ortaya konulan gerekçe ve varılan sonuç;

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.10.2009 Günlü ve E:2009/212, K:2009/456 Sayılı Kararı. Alıntı: Faruk ASLAN, "Vergi Usul Kanunu'nun 353/1 ve 374/1. Maddeleri Kapsamında Kesilen Özel Usulsüzlük Cezaları Hakkında Hukuki Bir Değerlendirme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart/2012, S:99.

- “Bu hükmün uygulamasının sadece hesap dönemi içerisinde sınırlandırılmasının, vergisel ödevini yapmayan, bunu bir hesap dönemi gizleyebilen mükelleflerin cezasız bırakılması sonucunu doğuracağı, dolayısıyla da vergisel ödevini yasal süresi içerisinde ve yasada belirtilen usullere uygun olarak yapan dürüst mükelleflere haksızlık edilmiş olabileceğinin göz ardı edilmemesi gerektiği”⁷,
- “Anılan madde gayet açık ve anlaşılır olup Kanun koyucu özel usulsüzlüğü ve bu usulsüzlüğün tespiti halinde uygulanacak cezayı düzenlemiştir. Kanunun 374/1. maddesi ise 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyeceğini yani zamanaşımını düzenlemektedir. Her iki madde birlikte değerlendirildiğinde ise özel usulsüzlük cezalarının beş yıl içinde kesilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.”⁸,

şeklinde iki noktada eleştiri konusu yapılmaktadır.

Karara “sonuç” veya “gerekçe” olarak katılan görüşlerde ise;

- “Vergi incelemelerine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca büyük ölçüde kaldırılmakla birlikte, yine de yasal düzenleme mükellefleri ağır bir tehdit altında bırakılmaktadır. Mükellefleri ağır ceza tehdidi altında tutan vergi ceza sistemimizin demokratik ve hakkaniyete uygun olmadığı ve cezalandırmada ölçülülük ilkesinin gözetilmediği açıktır. Mükellef demokrasinin kurulmasına, vergi yargısının söz konusu kararlarındaki görüşler de dikkate alınarak, vergi cezalarının yeniden düzenlenmesiyle başlanmalıdır. Bu kapsamda ceza hukukundaki “fikri içtima”⁹ kavramının vergi ceza hukukunda da tam olarak yer alması sağlanmalıdır.”¹⁰,
- “İdari cezalar için de geçerli bulunan “Cezayı Gerektiren Fiilin Tüm Unsurları Tamam Olmadan Failin Cezalandırılmayacağı” yolundaki genel ceza hukuku ilkesi varsayım ya da kıyas yolu ile ceza uygulamasına olanak tanımaz. VUK’un 353. maddesinde belli belgelerin verilmemesi ve alınmaması, usulsüzlük eylemi olarak kabul edilmiş ve cezanın miktarı belgede yazılması gereken meblağa göre belirlendiğinden, bu eylemlerin olay anında tüm unsurlarıyla somut olarak saptanması bir başka anlatımla madde metninde sayılan belgelerin verilmemesinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin hukuken geçerli bir

⁷ Örnek olarak Bkz. Ercan AKPINAR, “Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez mi?”, **Yaklaşım**, Nisan/2012, S:232.

⁸ Örnek olarak Bkz. ASLAN, agm.

⁹ Fikri içtima, , TCK'nun 44. maddesinde, “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Konuya ilişkin olarak Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, “Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suçların Birleşmesi (Bir koyundan iki post çıkmaz ya da non bis in idem)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos/2010, S:80.

¹⁰ Sakıp ŞEKER; “Fatura Düzenlememe Fiilinin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Tespit Edilmesi Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemeyecek mi?”, **Yaklaşım**, Ocak/2011, S:217.

tespit edilmesi gerekmektedir. Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle, madde metninde sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi, bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir. Hukuken geçerli bir tespit olmaksızın yoruma ve varsayıma dayalı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹¹,

tezleri savunulmaktadır.

Bu konuda görüşlerimiz aşağıdaki gibidir:

1. VUK'nun 353. madde lafzı açıktır. Madde metninde; “verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde” ve “düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin” gibi ifadeler yanında “tespit” kavramı da kullanılmaktadır. O halde Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak alınan maddede öngörülen nitelikte dair bir tespit yapılmadıkça ceza kesilemeyecektir.
2. Kaldı ki Kanun lafzında “yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği” dikkate alındığında, var olan düzenlemeler yanında var olmayan düzenlemeler dikkate alınmak durumundadır. Sonuç itibariyle ortada ceza hukukunun genel ilkeleri ve dahi özellikle “kanunsuz suç olmaz” ilkeleri varken başka türlü davranılması da mümkün değildir.
3. Aynı düşünce sisteminde, eylemin yapıldığı tarihten sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da bu cezanın uygulanabileceğine dair lafzın açık olmadığı da dikkate alınmak durumundadır.
4. Diğer taraftan, Özel Usulsüzlük Cezası'nın var oluş amacı da dikkate alındığında, bu tespitin '**olayın oluş anında**' ve idari cezalar için de geçerli olan, '**cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan**' failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de varsayım ya da kıyasa yol açmayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Ki burada 'olayın oluş anı' kavramı, bırakınız takvim yılı sonrasını, olayın oluş anı sonrası geriye dönük tespitlerle ceza kesilmesinin de önüne geçmektedir.
5. Kanun açık bir şekilde özellikle 353. maddede öngörülen Özel Usulsüzlük Cezaları için aynı Kanunun 336. maddesinin uygulanmayacağını açık olarak düzenlemiş olduğundan vergi ziyai oluşan durumlarda gerek Vergi Ziyai cezası ve gerekse Özel Usulsüzlük Cezası ayrı ayrı uygulanacaktır yargısına varılmaktadır. Ancak bu durum hem “fikri içtima” mantığına aykırıdır ve hem de şekli bir yaptırım olan Özel Usulsüzlük Cezasının, sonucun (vergi ziyainın) doğması nedeniyle neticenin zaten

¹¹ Zekeriya KAYA, “Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamasında Bir Sorun”, **Yaklaşım**, Temmuz/2009, S:199

cezalandırılacağı bir durumda halen uygulanabilir olması kendi içinde tutarsızdır. Sonuç olarak hem Özel Usulsüzlük Cezası ve hem de Vergi Ziyası Cezası birer idari yaptırım olarak (olsa olsa) kabahat sayılabilecek aynı eyleme yöneliktir.

6. Diğer taraftan yargı kararı ile oluşan durumun vergisel ödevini yapmayan, bunu bir hesap dönemi gizleyebilen mükelleflerin cezasız bırakılması sonucunu doğuracağı, dolayısıyla da vergisel ödevini yasal süresi içerisinde ve yasada belirtilen usullere uygun olarak yapan dürüst mükelleflere haksızlık edilmiş olabileceği olasılığı sadece Özel Usulsüzlük fiillerinde değil, diğer tüm durumlarda geçerlidir. Dolayısıyla bu tez tek başına geçerli kabul edilebilir görünmemektedir.

Yargı kararlarında geçmiştekenden farklı sonuçlar ortaya çıkmasının biraz da (vergi) inceleme yöntemleri ile varılan sonuçlarda yaşanan değişimin bir sonucu olduğunu belirterek bu bölümü noktalayalım. Şöyle ki:

Özellikle sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı iddiası ile yapılan vergi incelemelerinde, bu şekilde belgelenen alımların gerçek olduğu ancak belgelenmesinde farklı yollara gidildiği kabulüne dayanılmakta ve herhangi bir fiili ya da kaydi envanter yapılmadan alım ve maliyetlerin kabulü nedeniyle Gelir veya Kurumlar Vergisi tarhiyatı önerilmeden sadece KDV tarhiyatı önerisi ile yetinilmektedir. İşte bu noktada herhangi bir tespite dayalı olmadan ve üstelik Gelir veya Kurumlar Vergisi tarhiyatı önerilmeden Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi önerilmesi kendi içinde bir çelişki yaratmaktadır. Gerek yukarıya aldığımız ve gerekse çok sayıda benzer yargı kararı bir de bu noktadan irdelenmelidir.

VII. Sonuç

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde,

1. “Özel Usulsüzlük” fiilleri de “Usulsüzlük” fiillerindedir.
2. Kanunda açık bir aykırılık düzenleme olmayan hallerde “Özel Usulsüzlük” ile “(Genel) Usulsüzlük” Cezaları aynı sistematik dâhilinde uygulanacaktır.
3. Gerek Usulsüzlük Cezaları ve gerekse Vergi Ziyası Cezaları, gerçekte kabahat sayılabilecek fiilleri idari yaptırım olarak karşılayan cezalardır ve her iki ceza grubu da “vergi cezası” olarak aynı sınıflandırmaya tabidir.
4. Şartları varsa “Usulsüzlük” ve “Vergi Ziyası” Cezaları arasında mukayese yapılarak en ağır olan cezanın kesilmesi mümkündür. Bu uygulamanın “Özel Usulsüzlük” Cezaları yönünden yapılabileceği, ancak sadece 353. madde metnindeki açık hüküm nedeniyle burada kıyas yapılmasının mümkün olmadığı görüşüdeyiz.
5. Ceza hukukunun aradığı şartlar dâhilinde tüm unsurları tespit edilmeden, olayın oluş anından çok sonraki bir zamanda düzenlenecek İnceleme Raporları ile geriye dönük olarak Özel Usulsüzlük Cezası uygulanması hukuka uygun değildir.

6. Artık istikrar kazanmış yargı kararları dikkate alındığında, gerek “Özel” ve “(Genel)” Usulsüzlük Cezalarının kendi aralarında ve gerekse “Vergi Ziyat” Cezası ile aralarında var olan uyumsuzluğun Kanun değişikliği yolu ile ancak yargının işaret ettiği yönde giderilmesinde yarar bulunmaktadır.
7. Konu ceza olduğunda, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinden hareketle, Kanunda mükellef lehine açıkça hüküm olmayan durumlardan değil, aksine aleyhine hüküm olmayan durumlardan hareketle işlem yapılması daha hukuka uygun olacaktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.