

VERGİ USULÜ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ CEZALARI VE DİĞER CEZALAR

Bülent AK
Baş Hesap Uzmanı

1. GİRİŞ :

Ceza hukuku maddi bir hukuk dalı olmakla birlikte, ülkemiz uygulamasında vergiye ilişkin ceza hükümleri ayrı bir ceza kanunuyla düzenlenmemiştir. Vergiye ilişkin ceza hükümlerine, şekli bir hukuk dalı olan Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) yer verilmiştir. Anılan Kanunun dördüncü kitabı, vergi suçları ile bunlara uygulanacak ceza hükümlerini içermektedir. Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, burada belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılmaktadır.

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu cezaların yerine, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine dayalı "Vergi Ziyayı Cezası" getirilmiştir.

Bu çerçevede vergi cezalarını, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları şeklinde iki kategoriye ayırmak mümkündür. Diğer cezalar ise, hürriyeti bağlayıcı cezalardan, yani hapis cezalarından oluşmaktadır.

2. VERGİ KAYBINA BAĞLI CEZALAR :

2.1. Vergi Ziyayı (Kaybı) :

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemiz vergi sistemi de esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esaslı, vergilendirmeye ilişkin matrah ve diğer bilgilerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği hususuna dayanmaktadır. Beyan esasında salınacak verginin hesaplanmasında mükellefin kendi beyanı esas alınmaktadır.

Bu usulde mükellef ya da sorumlu tarafından düzenlenen beyanname vergi dairesine verilir. Beyanname üzerinde yer alan matrah üzerinden, ilgili kanunlarında gösterilen oranlara göre vergi hesaplanır ve tarh edilir. Bu şekilde, vergi alacağı miktar itibarıyla saptanır ve bir tahakkuk fişi düzenlenir. Bu fişin bir örneği mükellefe veya mükellef adına hareket eden kimseye verilir. Vergi alacağı böylece tarh ve tahakkuk etmiş olur, yani ödenmesi gerekli aşamaya gelmiş olur. (VUK Md. 25)

Vergi ziyayı (kayıbı), mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirmemesi veya eksik tahakkuk ettirmesi anlamına gelmektedir. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olunması da vergi kaybı olarak kabul edilir. (VUK Md. 341)

Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması yahut haksız yere yapılan iadenin geriye alınması, ceza uygulanması gereğini ortadan kaldırmaz. (VUK Md. 341)

Vergi kaybı, ödemeye değil tahakkuka bağlanmıştır. Verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra hesaplanan tutar vergi alacağına dönüşür ve bu tutarın ödenmesi gerekir. Bunun ödenmemesi veya geç ödenmesi vergi kaybı değildir. Vergi alacağı miktar itibarıyla belirlidir ve tahakkuk etmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, bu alacağın tahsili yoluna gidilir.

2.2. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası :

Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır.

Bu durumda, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında

yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi yahut haksız yere geri verilmesine neden olunması sonucunda vergi kaybına sebebiyet verilmesi, vergi ziyayı suçunu oluşturmaktadır. Bu suç işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak "Vergi Ziyayı Cezası" kesilmesi yoluna başvurulacaktır.

Vergi ziyayı cezası; kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'nun 112 nci maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamayı şu şekilde formüle edebiliriz.

$$C = (V + (V \times F \times S / 2))$$

Bu formülde, C vergi ziyayı cezasını, V kayba uğratılan vergiyi, F gecikme faizi oranını, S ise verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar olan ay sayısını göstermektedir.

Buna göre, kesilecek ceza; salınacak verginin beyan edilmesi gereken dönem ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih arasında kalan sürecin uzunluğuna veya kısalığına göre değişme gösterecektir. Bu sürecin uzun olması halinde kesilecek ceza artacak, kısa olması halinde ise azalacaktır.

Diğer bir ifade şekliyle, aynı dönemlere ilişkin olarak aynı tutarda vergi kaybına sebebiyet veren iki mükelleften birisinin durumunun daha erken tespit edilmesi halinde daha az, geç tespit edilene ise daha fazla ceza kesilecektir. Bu şekilde, enflasyon karşısında aşınan cezaların reel değerinin korunmak istendiği anlaşılmaktadır.

Örnek 1 :

(A) Limited Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin KDV beyanı incelenmektedir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda bir faturanın yasal defterlere hasılat olarak kaydedilmekle birlikte, hesaplanan 100.000.000 lira tutarındaki katma değer vergisinin KDV beyanına dahil edilmediği tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık ikmalen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Ceza ihbarnamesinin 13 Mart 1999 tarihi itibarıyla düzenlenmesi halinde, ay kesirleri için gecikme faizi hesaplanmayacağından dolayı, sadece kayba uğratılan vergi kadar yani 100.000.000 liralık vergi ziyayı cezasının kesilmesi söz konusu olacaktır.

Örnek 2 :

Örneğimize, birinci örnek üzerinden devam edelim. Tüm veriler aynı olmakla birlikte, söz konusu tarihyatın 2000 yılında yapıldığını ve ceza ihbarnamesinin 13 Mart 2000 yılında düzenlendiğini varsayalım. Bu durumda, salınacak vergi tutarı aynı kalacaktır. Ancak, kesilecek vergi ziyayı cezasının tutarı artacaktır.

Mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Kesilecek cezada; 100.000.000 liralık bu tutara, bu tutar üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi gerekmektedir.

Normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar 12 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Bu durumda, kesilecek vergi ziyayı cezası $(100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 12 / 2) =)$ 172.000.000 lira olacaktır.

2.3. Hapis Cezasını Gerektirir Fiillerle Vergi Kaybına Sebepiyet Verilmesi Halinde Vergi Ziyat Cezası Uygulanması :

4369 sayılı Kanunla, "nitelikli" olarak değerlendirilen fiillerin işlenmesi halinde vergi kaybının doğup doğmadığına bakılmaksızın hapis cezalarının fiilen uygulanmasına olanak sağlayacak yönde bir düzenleme yapılmıştır. Bunun yanısıra, nitelikli fiillerle vergi kaybına da sebepiyet verilmesi halinde, hapis cezasının yanısıra vergi ziyat cezasının da üç kat olarak kesilmesi öngörülmüştür. Bu fiillere iştirak edenlere ise, bu ceza bir kat olarak uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 359'uncu maddesinde yer verilen hapis cezasını gerektirir nitelikteki fiiller aşağıdaki gibidir.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahı azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması.

Vergi kaybına bu fiillerle sebepiyet verilmesi halinde, vergi ziyat cezası üç kat olarak uygulanacaktır.(VUK Md. 344/3) Bu durumda, cezanın hesaplanması şu şekilde formüle edilebilir.

$$C = ((V + (V \times F \times S / 2)) \times 3)$$

Bu formülde, C vergi ziyat cezasını, V kayba uğratan vergiyi, F gecikme faizi oranını, S ise verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar olan ay sayısını göstermektedir.

Örnek 3 :

(B) Anonim Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin KDV beyanı incelenmektedir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibariyle vergi dairesine verilmiştir. İnceleme sonucunda, bir sahte faturanın yasal defterlere gider olarak kaydedilerek, indirim katma değer vergisinin 100.000.000 lira fazla olarak KDV beyanına dahil edildiği tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık re'sen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanısıra, kayba uğratan bu vergi nedeniyle üç kat vergi ziyat cezası kesilecektir.

Ceza ihbarnamesinin 13 Mart 2000 tarihi itibariyle düzenlenmesi halinde, kesilecek vergi ziyat cezası $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 12 / 2)) \times 3 =)$ 516.000.000 lira olacaktır.

Bu yanında, söz konusu durumun kurumlar vergisi açısından da eleştiri konusu yapılacağı, ayrıca 359'uncu maddede yer alan hapis cezalarının uygulanması yönünde işlem yapılacağı açıktır.

2.4. Beyannamenin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi Halinde Vergi Ziyat Cezası Uygulanması :

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmek şartıyla, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için, kesilecek vergi ziyat cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır. (VUK Md. 344/4) Bu durumda, cezanın hesaplanması şu şekilde formüle edilebilir.

$$C = ((V + (V \times F \times S / 2)) \times 0,5)$$

Bu formülde, C vergi ziyayı cezasını, V kayba uğratılan vergiyi, F gecikme faizi oranını, S ise verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar olan ay sayısını göstermektedir.

Örnek 4 :

Ticari kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi (D), Ocak 1999 dönemine ilişkin bir KDV beyannamesini vergi dairesine 3 Nisan 1999 tarihinde vermiştir. Oysa, bu beyannamenin 25 Şubat tarihi itibarıyla vergi dairesine verilmesi gerekirdi. Söz konusu beyanda 100.000.000 lira tutarında ödenecek KDV görülmektedir.

Bu durumda, 3 Nisan 1999 tarihi itibarıyla ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi halinde, kesilecek vergi ziyayı cezası $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 1 / 2)) \times 0,5 =)$ 53.000.000 lira olacaktır.

2.5. Uzlaşılın Vergilerde, Vergi Ziyayı Cezası Uygulaması :

4369 sayılı Kanunla yapılan önemli değişikliklerden birisi de, vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılması olup, öteden beri olduğu gibi ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler belirli şartların yerine getirilmesine bağlı olarak mükellef ile idare arasında uzlaşma konusu olmaya devam edecektir. Tarh edilecek vergi tutarında uzlaşmaya varılabilmesi halinde ise, ceza uzlaşılın vergi tutarına göre düzeltilecektir. (VUK Md. 344/5)

Uzlaşılın vergilerde, öncelikle uzlaşılın vergi üzerinden ödenmesi gereken cezanın aşağıdaki formül yoluyla hesaplanması gerekir.

$$C = (V + (V \times F \times S / 2))$$

Bu formülde, C2 ödenmesi gereken vergi ziyayı cezasını, UV uzlaşılın vergi tutarını, F gecikme faizi oranını, S ise verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar olan ay sayısını göstermektedir.

Daha sonra ise, kayba uğratılan vergi üzerinden hesaplanan ve düzenlenen ceza ihbarnamesinde yer alan ceza tutarından, yukarıda hesaplanan cezanın düşülerek aradaki farkın terkin edilerek düzeltilmesi gerekir. Terkin edilecek ceza tutarının hesaplanmasına ilişkin formül ise aşağıdaki gibi olacaktır.

$$TC = C1 - C2$$

Bu formülde, TC terkin edilecek ceza tutarını, C1 kayba uğratılan vergi üzerinden hesaplanan ve düzenlenen ceza ihbarnamesinde yer alan ceza tutarını, C2 ise uzlaşma sonucunda kesinleşen vergi üzerinden ödenmesi gereken vergi ziyayı cezasını göstermektedir.

Aslında, burada daha pratik bir hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Dikkat edilecek olursa, ceza ihbarnamesiyle kesilen ceza ile uzlaşılın vergi üzerinden düzeltilecek cezanın hesaplama yöntemi aynıdır. Aradaki tek fark, hesaplamanın baz alındığı vergi tutarındaki indirimdir. Dolayısıyla, tarhedilen vergi üzerinden uzlaşmada yapılan indirim oranı, oransal olarak ceza tutarına da aynen yansımaktadır. Örneğin, salınan verginin uzlaşmada % 20'sinin indirilmesi halinde, kesilen cezanın da % 20'si terkin edilecek tutar olmaktadır.

Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşmalarda bu işlemleri yapmaya gerek bulunmamaktadır. Çünkü, henüz ortada düzeltmeye konu kesilmiş bir ceza bulunmamaktadır. Vergi aslı üzerinde uzlaşılması halinde, ceza uzlaşılın bu tutar üzerinden kesilecektir.

Örnek 5 :

(E) Limited Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin KDV beyanı incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda düzenlenen inceleme raporuna göre, vergi dairesi tarafından 13 Mart 2000 tarihinde mükellef kurum adına 100.000.000 lira tutarında KDV tarh edilmiş ve 172.000.000 lira vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Mükellef kurum süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan verginin 80.000.000 liraya indirilmesi konusunda uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda, kesilen cezanın, kesinleşen 80.000.000 liralık vergi üzerinden yeniden hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Ceza hesaplamasında uzlaşılan vergi tutarı olan 80.000.000 lira esas alınacaktır. Normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar 12 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Buna göre, ödenmesi gereken vergi ziyai cezası $(80.000.000 + (80.000.000 \times 0,12 \times 12 / 2) =)$ 137.600.000 lira olmaktadır.

Daha önceden mükellef adına ceza ihbarnamesi ile 172.000.000 liralık ceza kesilmiştir. Uzlaşılan vergi tutarına göre ise, ödenmesi gereken ceza tutarı 137.600.000 liradır. Bu durumda, mükellef adına kesilen $(172.000.000 - 137.600.000 =)$ 34.400.000 liralık ceza terkin edilerek, gerekli düzeltme yapılacaktır.

Buradan görüleceği üzere, salınan verginin uzlaşmada % 20'si indirilmiş, buna bağlı olarak yapılacak düzeltmeye ilişkin hesaplamalar sonucunda kesilen cezanın da % 20'si terkin edilecek tutar olarak ortaya çıkmıştır.

2.6. Açıklanamayan Harcama ve Tasarrufların Vergilendirilmesi Halinde, 2003 Yılı Sonuna Kadar Vergi Ziyai Cezası Uygulanmayacaktır :

Gelir Vergisi Kanunu'nda, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, gelir vergisinin konusu yeniden tespit edilmiştir. Bunun sonucunda, gelirin tespitinde kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Böylece, vergilendirilecek gelirin tanımı, bu kanunda belirtilen istisnalar haricinde tüm gelir unsurlarını kavrayacak şekilde genişletilmiştir.

Buna bağlı olarak, harcama veya tasarrufların vergiye tabi bir gelir unsuru veya vergiye tabi olmayan gelir unsurlarıyla açıklanamaması halinde, açıklanamayan kısım gelir vergisinin konusunu oluşturacaktır. Açıklanamayan bu gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

Ancak, bu madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması gerekmektedir.

Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde ise, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılacaktır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenlemelere paralel olarak, 4369 sayılı Kanunla, re'sen vergi tarhiyatını düzenleyen V.U.K.'nun 30'uncu maddesinin 7 numaralı bendinde de değişiklik yapılmıştır.

Bun göre, harcama ve tasarrufların, vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde sayılan gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen ve elde edildiği dönemin tespit edilememesi nedeniyle aynı

Kanunun 80/4. maddesi uyarınca bir önceki yılın geliri olarak vergilendirilecek olan diğer kazanç ve iratlar üzerinden tarh edilecek vergilere, 2003 yılı sonuna kadar vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası uygulanmayacaktır.(GVK Geçici Md. 46/2)

Örnek 6 :

Ticari faaliyetle uğraşan mükellef (F), 1999 takvim yılına ilişkin olarak 2000 yılında 5 milyar lira vergiye tabi gelir beyan etmiştir. Mükellefin anılan yıl gelir vergisi beyanı, 2000 yılında inceleme konusu yapılmaktadır. Yapılan inceleme sırasında, 23 Eylül 2000 tarihi itibarıyla 250 milyar liralık mevduatı bulunduğu saptanmıştır.

Mükelleften bu tasarrufunun, vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi tutulmayan kazançlardan sağlandığının kanıtlanması istendiğinde, 30 Eylül 1998 tarihi itibarıyla bir gün süreyle bankaya 20 milyar lirayı bloke ettirdiğini ispat eden vesikaları ibraz etmiştir. Bunun yanında, kendisine 1999 yılında veraset yoluyla intikal eden bir daire bulunduğunu gösterir veraset ilanı ile söz konusu daireyi daha sonra 40 milyara sattığını gösterir diğer evrakı ibraz etmiştir. Ancak, paranın geriye kalan kısmı; Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin 1 6 numaralı bentleri ve 82'nci maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan gelir unsurlarıyla ilişkilendirilemediği gibi, hakkında herhangi bir açıklama da getirilememiştir.

V.U.K.'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 80'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilen, açıklanamayan para miktarı; 103'üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısı olan 3,5 milyar lirayı aşmaktadır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda, söz konusu tasarrufun varlığı 2000 yılında saptandığına göre, kazancın 1999 yılında elde edildiği kabul edilecektir.

Bu durumda, mükellef tarafından izah edilemeyen (250 - (40 + 20) =) 190 milyarın tamamı, G.V.K.'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 82'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca safi irat kabul edilecektir.

V.U.K.'nun, 4369 sayılı Kanununun 81/A-2 maddesiyle değişik 30'uncu maddesinin 7 numaralı bendi uyarınca, 190 milyarın mükellefin 1999 takvim yılı kazancına eklenerek üzerinden re'sen gelir vergisi salınması gerekecektir.

Ancak, 4369 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 46'ncı maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre; salınan vergiye, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası kesilmeyecek olmakla birlikte, vergi aslı üzerinden normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar olan süre için gecikme faizi hesaplanacaktır.

2.7. 1.1.1999 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Olarak Vergi Kaybına Bağlı Olarak Kesilecek Cezalar :

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde Vergi Usul Kanunu'nda; vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusu olan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olmak üzere derece derece ağırlaşan üç tür vergi cezası bulunmaktaydı.

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış ve kaldırılan bu cezaların yerine olmak üzere vergi ziyai cezası getirilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde uyarınca, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte VUK'nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri esas alınacaktır.

Bu durumda, vergi ziyai cezası 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak uygulanabilecektir. Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak tarhiyatlara ilişkin kesilecek cezalarda ise, ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarının kesilmesine devam edilecektir.

2.7.1. 1.1.1995 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Vergi Kaybına Bağlı Olarak Kesilecek Cezalar :

2.7.1.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası :

Kaçakçılık suçu, mükellef veya vergi sorumlusunun aşağıda sıralanan fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, kaçakçılık fiilinin oluşması için, aşağıda sıralanan fiillerin bulunmasının yanısıra, vergi kaybının da bulunması gerekir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 344. maddesi)

- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine kısmen veya tamamen başka defter ve kağıtlara kaydedilmesi (çift defter tutulması),
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması,
- Belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlenmesi veya tahrif edilmiş belgelerle asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretlerinin bilerek kullanılması,
- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının tahrif edilmesi veya bu defterlerde gerçekte olmayan isimler adına hesap açılması yahut her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması,
- Vergi Kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin sahifelerinin yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,
- Vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi,
- Ticari, zirai veya mesleki kazançları gerçek usulde vergiye tabi olanların, beyanname verme süreleri geçtiği halde bu faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları,
- Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 45.000.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 9.000.000.- liradan az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi (beyanname üzerinden tespit edilebilenler hariç),
- Münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 7.500.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 1.500.000.- lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması,
- Yukarıda sıralanan haller dışında, kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi (Vergi idaresinin, kastın bulunduğunu ispat etmesi gerekir).

Kaçakçılık suçu olarak tanımlanan yukarıda sıralanan fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlulara kayba uğratılan verginin üç katı kadar ceza kesilir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 345. maddesi)

Örnek 7 :

(G) A.Ş., 1994 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 3.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1994 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 4.000.000.000.- liralık matrah farkı saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 4.000.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nun 30'uncu maddesi

uyarınca % 25 oranında olmak üzere 1.000.000.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 344 ve 345'inci maddeleri uyarınca, kaçakçılık cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, bulunan 4.000.000.000.- liralık matrah farkı; beyan edilen matrahın % 10'unu ve 45.000.000.- lirayı aşmaktadır. Buna göre, mükellef kurum adına vergi kaybına bağlı olarak, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında, yani (1.000.000.000 x 3 =) 3.000.000.000.- lira tutarında kaçakçılık cezası kesilecektir.

2.7.1.2. Ağır Kusur Cezası :

Ağır kusur, mükellef veya vergi sorumlusunun aşağıda sıralanan fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi olarak tanımlanmıştır. (VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla yapılan değişikikten önceki mükerrer 347. maddesi)

- Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 15.000.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 3.000.000.- liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi (beyanname üzerinden tespit edilebilenler hariç),
- Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde, götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları,
- Beyanname verme süresi geçtiği halde, götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları,
- Beyanname verme süresi geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması,
- Ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin, faaliyetlerini vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyanname vermemeleri,
- Münferit ve özel beyannameler dahil olmak üzere yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde, toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 4.500.000.- lira, diğer beyannamelerde toplamı (1.1.1994 tarihinden itibaren) 900.000.- lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması,

Ağır kusur sayılan yukarıda sıralanan fiillerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlulara kayba uğratılan verginin bir katı kadar ceza kesilir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 349. maddesi)

Örnek 8 :

(H) A.Ş., 1994 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 200.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1994 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 30.000.000.- liralık matrah farkı saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 30.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nun 30'uncu maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 7.500.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki mükerrer 347 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 349'uncu maddeleri uyarınca, ağır kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, bulunan 30.000.000.- liralık matrah farkı; beyan edilen matrahın % 10'unu ve 15.000.000.- lirayı aşmaktadır. Buna göre, mükellef kurum

adına vergi kaybına bağılı olarak, kayba uğratılan verginin bir katı tutarında, yani (7.500.000 x 1 =) 7.500.000.- lira tutarında ağır kusur cezası kesilecektir.

2.7.1.3. Kusur Cezası :

Kusur, kaçakçılık veya ağır kusur sayılan fiiller haricinde herhangi bir suretle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 348. maddesi)

Kusur işleyen mükellef veya sorumlulara, kayba uğratılan verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik mükerrer 349. maddesi)

Örnek 9 :

(I) A.Ş., 1994 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 2.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1994 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 120.000.000.- liralık matrah farkı saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 120.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nun 30'uncu maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 30.000.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 348 ve mükerrer 349'uncu maddeleri uyarınca, kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, bulunan 120.000.000.- liralık matrah farkı; her ne kadar kaçakçılık cezası için belirlenen 45.000.000.- lirayı, ağır kusur için belirlenen 15.000.000.- lirayı geçse de, beyan edilen matrahın % 10'unu geçmemektedir. Bu durumda, mükellef kurum adına vergi kaybına bağılı olarak, kayba uğratılan verginin % 50'si tutarında, yani (30.000.000 x 0,5 =) 15.000.000.- lira tutarında kusur cezası kesilecektir.

2.7.2. 1.1.1995 - 31.12.1998 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Vergi Kaybına Bağılı Olarak Kesilecek Cezalar :

2.7.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası :

Kaçakçılık suçu, mükellef veya vergi sorumlusunun kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyet vermesi şeklinde tanımlanmıştır. Kastın varlığının bulunup bulunmadığının ispatı ise, iddiayı yapan tarafa düşmektedir. Ancak, aşağıda sıralanan durumlardan herhangi birisi ile vergi kaybına neden olunması halinde, kastın varlığının bulunduğu kabul edilmektedir. (VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik 344. maddesi)

- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine kısmen veya tamamen başka defter ve kayıtlara kaydedilmesi veya diğer kayıt ortamlarında izlenmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması,
- Belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlenmesi veya tahrif edilmiş belgelerle asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretlerinin bilerek kullanılması,
- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter kayıtlarının tahrif edilmesi veya bu defterlerde gerçekte olmayan isimler adına hesap açılması yahut her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması,
- Vergi Kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin sahifelerinin yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,

· Vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi.

Kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olan mükellef veya sorumlulara, kayba uğratılan verginin üç katı kadar ceza kesilmektedir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 345. maddesi)

Örnek 10 :

(J) A.Ş., 1995 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 3.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1995 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 1.000.000.000.- lira tutarındaki sahte bir faturanın kullanılarak, dönem kazancının bu tutar kadar eksik beyan edildiği saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 1.000.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nin 30'uncu maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 250.000.000 lira tutarında re'sen kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nin 4008 sayılı Kanunla değişik 344 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 345'inci maddeleri uyarınca, kaçakçılık cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, 250.000.000.- lira tutarındaki vergi kaybına, sahte belge kullanılarak sebebiyet verilmiştir. Buna göre, mükellef kurum adına vergi kaybına bağlı olarak, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında, yani $(250.000.000 \times 3 =) 750.000.000.-$ lira tutarında kaçakçılık cezası kesilecektir.

2.7.2.2. Ağır Kusur Cezası :

4008 sayılı Kanununun 14. maddesi ile 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun "Ağır kusurun tarifi" başlıklı mükerrer 347. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1 numaralı bendinde, ağır kusura ilişkin matrah, matrah farkı ve vergi farkı ölçüleri yeniden belirlenmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca, ağır kusur cezasının kesilebilmesi için matrah farkı ve vergi farkı olmak üzere iki ayrı ölçünün esas alınması söz konusudur.

Matrah farkı ölçüsüne göre, vergi beyannamelerinde toplamı 100 milyon liradan az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi halinde ağır kusur cezası kesilecektir.

Vergi farkı ölçüsüne göre ceza nev'inin belirlenmesinde ise, ziyaa uğratılan vergi miktarından hareket edilecektir. Beyan dışı bırakılan matrah veya yersiz mahsup ve indirimler sonucunda ödenmesi gereken verginin 40 milyon liradan az olmamak üzere eksik hesaplanması halinde, ağır kusur cezası kesilmesi gerekmektedir. Vergi farkı ölçüsüne göre ceza nev'inin tayininde, matrahın eksik beyan edilmesi ve yersiz mahsup nedenleriyle ortaya çıkan vergi ziyayı tutarı topluca dikkate alınacaktır.

Yapılan düzenlemeye göre, matrah farkı ve vergi farkı ölçüleri birlikte uygulanacaktır. Bu hadlerden herhangi birisinin aşılması ağır kusur cezasının kesilmesi için yeterli olacaktır.

Matrah farkı olarak 100.000.000 lira ve vergi farkı ölçüsü olarak belirlenen 40.000.000 liralık tutar sonraki yıllarda artırılmış olup, hangi yıl için hangi tutarların esas alınacağı aşağıda bir tablo halinde gösterilmiştir.

Yıl	Matrah Farkı İçin Belirlenen Tutar (TL)	Vergi Farkı İçin Belirlenen Tutar (TL)
1995	100.000.000.-	40.000.000.-
1996	200.000.000.-	80.000.000.-

1997	345.600.000.-	138.240.000.-
1998	630.000.000.-	250.000.000.-

Ancak, beyanname üzerinden tespit edilebilecek durumda olan noksan beyanlar ile katma değer vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya sonra beyan edilmesi durumunda ağır kusur cezası uygulanmaz, bu gibi durumlarda kusur cezası uygulanır.

Bunun yanısıra, mükellef veya vergi sorumlusunun aşağıda sıralanan fiillerden herhangi birisi ile vergi kaybına sebebiyet vermesi de ağır kusur olarak tanımlanmıştır. (VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik mükerrer 347. maddesi)

- Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde, götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları,
- Beyanname verme süresi geçtiği halde, götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları,
- Beyanname verme süresi geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması,
- Ticari, zirai veya mesleki kazançlarla ilgili faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması veya bu faaliyetler vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyannamenin verilmemesi.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 349. maddesinde 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, ağır kusur cezası kayba uğratan verginin iki katına çıkarılmıştır. Buna göre, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerinde işlenen ve ağır kusur cezasını gerektiren fiiller için kayba uğratan verginin iki katı tutarında ceza kesilecektir.

Örnek 11 :

(K) A.Ş., 1998 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 2.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1998 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 1.000.000.000.- liralık matrah farkı saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 1.000.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nun 30'uncu maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 250.000.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler göz ardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 4008 sayılı Kanunla değişiklik mükerrer 347 ve 349'uncu maddeleri uyarınca, ağır kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, bulunan 1.000.000.000.- liralık matrah farkı; beyan edilen matrahın % 10'unu ve 630.000.000.- lirayı aşmaktadır. Buna göre, mükellef kurum adına vergi kaybına bağlı olarak, kayba uğratan verginin iki katı tutarında, yani $(250.000.000 \times 2 =) 500.000.000.-$ lira tutarında ağır kusur cezası kesilecektir

2.7.2.3. Kusur Cezası :

4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla, kusur cezasına ilişkin olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla, 1.1.1995 öncesinde yürürlükte olan düzenleme, bu tarihten sonra da uygulanmaya devam edilecektir.

Buna göre kusur, kaçakçılık veya ağır kusur sayılan fiiller haricinde herhangi bir suretle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik 348. maddesi)

Kusur işleyen mükellef veya sorumlulara, kayba uğratılan verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilecektir. (VUK'nun, 2365 sayılı Kanunla değişik mükerrer 349. maddesi)

Örnek 12 :

(L) A.Ş., 1997 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 1.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1997 hesap dönemi faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda 200.000.000.- lira tutarındaki bir faturanın yanlışlıkla yasal kayıtlara hasılat olarak kaydedilmediği, dolayısıyla dönem kazancının bu tutar kadar eksik beyan edildiği saptanmıştır.

Saptanan matrah farkı olan 200.000.000.- lira üzerinden, V.U.K.'nun 29'uncu maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 50.000.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 2365 sayılı Kanunla değişik 348 ve mükerrer 349'uncu maddeleri uyarınca, kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir. Çünkü, vergi kaybına kasıtlı olarak sebebiyet verilmediğinden dolayı kaçakçılık cezasının kesilmesi mümkün değildir. Bulunan 200.000.000.- liralık matrah farkı; her ne kadar beyan edilen matrahın % 10'unu geçse de, 1997 yılı için belirlenen 345.600.000 liralık matrah farkı ölçüsünü aşmamaktadır. Diğer taraftan, salınacak 50.000.000 liralık vergi, 138.240.000 liralık vergi farkı ölçüsünü de aşmamaktadır. Bu nedenle, ağır kusur cezası da kesilemez.

Dolayısıyla, vergi kaybına bağlı olarak kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir. Bu durumda, mükellef kurum adına kayba uğratılan verginin % 50'si tutarında, yani (50.000.000 x 0,5 =) 25.000.000.- lira tutarında kusur cezası kesilecektir.

2.8. Vergi Cezaları Ağırlaştırılmış mıdır ?

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler öncesinde Vergi Usul Kanunu'nda; vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusu olan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olmak üzere derece derece ağırlaşan üç tür vergi cezası bulunmaktaydı. Bu çerçevede kayba uğratılan verginin; kusur cezasında % 50'si, ağır kusur cezasında iki katı, kaçakçılık cezasında ise üç katı tutarında ceza uygulanmaktaydı.

Bu cezalar kayba uğratılan verginin katlarıyla ifade edilmekte olup, ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlendiği dönem ile cezanın kesildiği dönem arasındaki geçen süre dikkate alınmamaktaydı. Buna bağlı olarak, beş yıllık zaman aşımı süresinin ilk gününde kesilebilecek ceza tutarı ile son günü arasında kesilebilecek ceza tutarı arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktaydı.

4369 sayılı Kanunla, vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu cezaların yerine, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine dayalı vergi ziyai cezası getirilmiştir.

Vergi ziyai cezası; kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'nun 112 nci maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Buna göre, kesilecek ceza; salınacak verginin normal olarak ödenmesi gereken dönem ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih arasında kalan sürecin uzunluğuna veya kısalığına göre değişme gösterecektir. Bu sürecin uzun olması halinde kesilecek ceza artacak, kısa olması halinde ise azalacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, dönemler itibarıyla kesilmesi gereken cezaların, kayba uğratılan vergilere oranının ne şekilde gerçekleştiği karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. "Ay Sayısı", verginin normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadar geçen ay sayısını göstermektedir. Sıfır olarak gösterilen ay sayısına ilişkin veriler, verginin normal vade tarihi ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği

tarih arasında kalan sürenin bir aydan az olduğu varsayımına dayanmaktadır.

Ay Sayısı	Kesilen Cezanın, Kayba Uğratılan Vergiye Oranı (Dönem : 1.1.1994 - 31.12.1994) (%)			Kesilen Cezanın, Kayba Uğratılan Vergiye Oranı (Dönem : 1.1.1995 - 31.12.1998) (%)			Kesilen Cezanın, Kayba Uğratılan Vergiye Oranı (Dönem : 1.1.1999'den Sonraki Dönemler) (%)	
	Kusur	Ağır Kusur	Kaçakçılık	Kusur	Ağır Kusur	Kaçakçılık	Vergi Ziyai Cezası	Üç Kat Vergi Ziyai Cezası
0	50	100	300	50	200	300	100	300
12	50	100	300	50	200	300	172	516
24	50	100	300	50	200	300	244	732
36	50	100	300	50	200	300	316	948
48	50	100	300	50	200	300	388	1164
60	50	100	300	50	200	300	460	1380

3. USULSÜZLÜK CEZASI :

Vergi ziyai cezasının, vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi sözkonusudur. Diğer bir ifade şekliyle, vergi kaybının bulunmaması halinde, vergi ziyai cezası kesilmez.

Diğer taraftan, vergi kanunlarında yer alan, vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurullara uyulmaması sonucunda, usulsüzlük fiili işlenmiş olur. Bu durumda, sözkonusu fiiller usulsüzlük cezası ile cezalandırılır.

Usulsüzlük cezasının kesilmesi için, vergi kaybının bulunması şartı yoktur. İşlenen usulsüzlük fiili ile vergi kaybına sebebiyet verilmese dahi, usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiille, aynı zamanda vergi kaybına da sebebiyet verilmesi halinde, cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olanı kesilir.

Usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiiller, işlenen fiilin ağırlık durumuna göre iki ayrı gruba ayrılmıştır. Daha ağır nitelikte görülen fiiller "Birinci Derece" usulsüzlük cezasını gerektirir. "İkinci Derece" usulsüzlükler ise, daha hafif nitelikte görülen fiillerden oluşmaktadır.

3.1. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri :

Birinci derece usulsüzlük fiilleri aşağıda yer aldığı gibidir. (VUK Md. 352)

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüzlük veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından, VUK'nun 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış

olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirelenler tasdik ettirilmemiş sayılır),

- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, VUK'nun 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

3.2. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri :

İkinci derece usulsüzlük fiilleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır. (VUK Md. 352)

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK'nun 342. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması (Emlak Vergisinde beyannamenin, VUK'nun 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması),
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içermeksizin doğru bir şekilde yapılmaması,
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- Hesap ve muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

3.3. Usulsüzlükte Ceza Uygulaması :

Usulsüzlük fiillerini işleyenlere, usulsüzlüğün derecesine ve mükellefiyet şekline göre farklılaştırılmış tutarlarda usulsüzlük cezası kesilir. Kesilecek bu cezalara, Kanuna bağlı cetvelde yer verilmiştir.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, usulsüzlük fiillerine 1.1.1998 tarihi itibariyle uygulanan ceza tutarları, bu defa kanuni miktar olarak belirlenmiştir. Bunun yanısıra, ceza tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranına göre artırılabacaktır. Ancak, yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yahut kanuni seviyesine getirmeye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi 17.11.1998 tarih ve 98/12044 sayılı Kararname ile kullanmıştır. Buna göre, 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezaları aşağıdaki cetvelde gösterildiği gibi olacaktır. Ancak, işlenen usulsüzlük fiilinin, aynı zamanda vergi matrahının re'sen takdirini de gerektirmesi halinde, aşağıdaki tablolarda gösterilen usulsüzlük cezaları iki kat olarak kesilecektir.

Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (1.1.1999 Tarihinden İtibaren Geçerli)		
Mükellef Grupları	I. Derece	II. Derece
1. Sermaye şirketleri	12.000.000	7.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I'nci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	8.000.000	4.000.000
3. II'nci sınıf tüccarlar	4.000.000	2.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	2.000.000	1.000.000

5. Kazancı basit usulde tespit edilenler	1.000.000	500.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	500.000	250.000

Daha önceki dönemlere ilişkin olarak uygulanacak usulsüzlük cezaları ise, geçerli oldukları yıl ve usulsüzlüğün derecesine göre aşağıdaki tablolarda gösterildiği gibidir.

Birinci Derece Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Tablo					
Mükellef Grupları	1994 Yılı	1995 Yılı	1996 Yılı	1997 Yılı	1998 Yılı
1. Sermaye şirketleri	1.800.000	3.600.000	6.000.000	6.000.000	6.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I'nci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	1.200.000	2.400.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000
3. II'nci sınıf tüccarlar	600.000	1.200.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	300.000	600.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
5. Götürü usulde gelir vergisine tabi olanlar	150.000	300.000	500.000	500.000	500.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	75.000	150.000	250.000	250.000	250.000

İkinci Derece Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Tablo					
Mükellef Grupları	1994 Yılı	1995 Yılı	1996 Yılı	1997 Yılı	1998 Yılı
1. Sermaye şirketleri	1.050.000	2.100.000	3.500.000	3.500.000	3.500.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I'nci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	600.000	1.200.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
3. II'nci sınıf tüccarlar	300.000	600.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150.000	300.000	500.000	500.000	500.000
5. Götürü usulde gelir vergisine tabi olanlar	75.000	150.000	250.000	250.000	250.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	37.500	75.000	125.000	125.000	125.000

4. ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI :

Özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller ile bunların işlenmesi halinde uygulanacak cezalara, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, söz konusu fiiller ve bunlara uygulanacak cezalar aşağıda açıklanmıştır.

4.1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları :

Aşağıda belirtilen usulsüzlükler sonucunda vergi kaybı da meydana geldiği takdirde, vergi kaybına bağlı vergi cezaları ayrıca kesilir. Bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz. Yani, hem özel usulsüzlük cezasının, hem de vergi kaybına bağlı olarak

vergi ziyat cezasının kesilmesi yoluna gidilir.

Parantez içinde yer alan tutarlar, 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak ceza tutarlarını göstermekte olup, sözkonusu tutarlar Bakanlar Kurulu'nun 17.11.1998 tarih ve 98/12044 sayılı Kararnamesi ile belirlenmiştir.

· Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 10.000.000 (20.000.000) liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 (10.000.000.000) lirayı geçmez.

· Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'na düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 (20.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000 (1.000.000.000) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 (10.000.000.000) lirayı aşamaz.

· Direkt tüketicilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 353. maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar (4.000.000 lira) özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçer. Bu cezanın 7 gün içinde ödenmesi gerekir. Tespit tutanağının düzenlendiği gün ödenmesi halinde, sözkonusu cezanın yarısı indirilir. Yedi gün içinde ödenmeyen cezalar ise iki kat olarak alınır.

· Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri (4369 sayılı Kanunla, 1.1.1999 tarihinden itibaren tutulma zorunlulukları kaldırılmıştır) ile Maliye Bakanlığı'na tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde 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 10.000.000 (20.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

· VUK'nun mükerrer 354. maddesine göre işyerleri için kapatma kararı verilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere; bir takvim yılı içinde ilk uygulama için 18.000.000 (37.500.000) lira, ikinci uygulama için 36.000.000 (75.000.000) lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için ise 72.000.000 (150.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bilanço usulü esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için bu cezalar bir kat artırılarak uygulanır.

· Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (500.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

· Tek vergi numarası kullanılması zorunluluğuna uymaksızın işlem yapanlara, her bir işlem için 10.000.000 (25.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

· Belge basımı ile ilgili bildirim görevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

· 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (100.000.000) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Kendilerine ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

· VUK'nun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinininikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

4.2. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları :

Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgiyi isteyebilir. (VUK Md. 86)

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye zorunludur.(VUK Md. 148)

Maliye Bakanlığı veya vergi daireleri tarafından yazı ile istenecek bilgilerin devamlı olarak verilmesi zorunluluğunun bulunmasının yanısıra, belirli şahısların öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. (VUK Md. 149 ve 150)

Bunun yanında, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğu ile mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları diğer bazı ödevler bulunmaktadır. (VUK Md. 256, 257 ve Mük. Md. 257)

Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil olmak üzere, yukarıda açıklanan zorunluluklara uymayanlardan;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 (200.000.000) lira,
 - İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 (100.000.000) lira,
 - Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 (50.000.000) lira,
- özel usulsüzlük cezası kesilir.

Parantez içinde yer alan tutarlar, 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak ceza tutarlarını göstermekte olup, sözkonusu tutarlar Bakanlar Kurulu'nun 17.11.1998 tarih ve 98/12044 sayılı Kararnamesi ile belirlenmiştir.

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 yoluna 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.

5. VERGİ CEZALARININ UYGULANMASINDA GENEL ESASLAR :

5.1. Tek Fiille Muhtelif Vergi Kaybına Sebebiyet Verilmesi :

Vergi ziyai cezasında, cezayı gerektiren tek bir fiille aynı anda birden fazla vergi türünde vergi kaybına sebebiyet verilirse, her vergi açısından ayrı ayrı ceza kesilir.

Örnek 13 :

Kurumlar vergisi mükellefi olan (M) Limited Şirketinin, faturasız kayıtdışı satışlarının bulunması halinde, hem kurumlar vergisi açısından hem de katma değer vergisi açısından vergi kaybına sebebiyet vermiş olacaktır. Bu durumda, her vergi türü açısından kayba uğratılan vergiye bağlı olarak, ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilecektir.

5.2. Tek Fiillin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi :

Cezayı gerektiren tek bir fiille, vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibariyle ağır olanı kesilir.

Diğer taraftan, usulsüzlük cezası kesilen bir fiille vergi kaybına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önceden usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, bu cezanın vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel teşkil etmez.

Örnek 14 :

(N) A.Ş.'nin faturasız kayıtdışı satışlarının bulunduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurumun yasal defter ve belgelerinin sağlıklı bir vergi incelemesini yapılmasını engelleyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık.

Bu durum, aynı zamanda re'sen takdir nedeni olduğundan iki kat 1. derece usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir. Ancak, faturasız yapılan satışlarla vergi kaybına da sebebiyet verildiği için, vergi ziyai cezası da hesaplanır. Kesilmesi gereken usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının tutarları karşılaştırılır. Sonuç olarak, bu iki cezadan tutar itibariyle hangisi daha ağırsa o ceza kesilir. Tutar olarak düşük kalan diğer cezanın kesilmemesi yoluna gidilir.

5.3. Fiil Ayrılığı :

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak, 352. maddede yer alan usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten, bu fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle birbirine uygunluğu anlaşılmalıdır.

5.4. Tekerrür :

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

5.5. Suçlarda Birleşme :

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi sözkonusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.

5.6. Küçüklerin ve Kısıtlıların Cezanın Muhatabı Olmadığı Durumlar :

Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım verilmiş bulunanlar; veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır.

5.7. Tüzel Kişilerin Sorumluluğu :

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişi adınakesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, vergi sorumluluğu hakkındaki VUK'nun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Kaçakçılık suçları ile bu suçlara iştirak edilmesi halinde uygulanacak olan hapis cezaları, bu fiilleri işleyenler adına hükmolunur.

6. İŞYERİ KAPATMA CEZASI :

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgeleri, bir takvim yılı içinde üç defa kullanmadığı ve bulundurmadığı saptanan mükelleflerin işyerleri, Maliye Bakanlığı kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilmektedir. (VUK Mük. Md. 354)

Anılan bentlerde belirtilen, kullanılmaması ve bulundurulmaması halinde işyerinin kapatılmasına neden olacak belgeler ise şunlardır : Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti), sevki irsaliyesi, yolcu listesi, taşıma irsaliyesi ve günlük müşteri listesi.

Diğer taraftan, bu belgelerin, VUK'nun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgileri taşımaları zorunludur. Ayrıca, kullanılan belgelerin notere tasdik ettirilmesi veya konuya ilişkin yönetmelik esaslarına göre hazırlanması zorunludur. Bu şartları taşımayan belgeler, hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Ancak, işyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının ikinci defa tespiti üzerine, mükelleflerin bir yazıyla uyarılması ve bu durumun tekrarı halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağı bildirilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin diğer bir önemli husus ise şudur. İşyerinin kapatılmasını gerektiren fiiller, aynı zamanda özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiillerden oluşmaktadır. Ayrıca, olayda vergi kaybının da bulunması halinde, vergi ziyayı cezasının kesilmesi de söz konusu olacaktır. İşyeri kapatma cezasının uygulanmış olması, belirtilen diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmez.

İşyeri kapatma cezasının uygulanması ile kapatma yetkisinin yerel birimlere devrine ilişkin usul ve esasları belirlemeye dair Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 181 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği ile kullanmış olup, konuya ilişkin belirlenen usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

6.1. İşyeri Kapatma Cezasının Uygulanmasına İlişkin Prosedür :

İnceleme elemanları veya yoklamaya yetkili olanlarca yapılan inceleme ve yoklamalarda, mükelleflerin yukarıda belirtilen belgeleri kullanmadıklarına veya bu belgelerden irsaliye ve yolcu listelerini taşıtlarında bulundurmadıklarına ilişkin ayrı ayrı iki tespit yapıldığı takdirde, mükellefe ilgili vergi dairesi müdürlüğünce (bağlı vergi dairelerinde malmüdürlüğünce) bir "Uyarı Yazısı" gönderilecektir.

Uyarı yazısında; bu yazının tebliğinden önceki tespitlere ilişkin yapılan işlemler ile bunlara ilişkin belge örnekleri eklenecek, bu yazının tebliğinden sonra üçüncü bir tespitin

yapılması halinde, işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kapatılacağı açıkça belirtilecektir.

Mükelleflerce gönderilecek olan uyarı yazısı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre memur eliyle tebliğ edilecektir. Bu uyarı yazısından sonra, mükellefin kullanmak veya bulundurmamak zorunda olduğu belgelerden herhangi birisini kullanmadığının veya bulundurmadığının üçüncü defa tespit edilmesi halinde, işyeri için kapatma cezası uygulanacaktır. İkinci tespitten sonra kendilerine uyarı yazısı gönderilmemiş olan mükellefler hakkında ise, işyeri kapatma cezası uygulanmayacaktır.

İşyerleri, ilgili vergi dairesi müdürünün (bağlı vergi dairelerinde mal müdürünün) yazısı, defterdarın önerisi ve valinin onayı ile kapatılacaktır. Defterdarlığa gönderilecek yazıda, mükellef hakkında yapılan işlemler ve işyerinin kapatılmasını gerektiren nedenler açıkça belirtilecektir. Ayrıca, bu yazıya konuyla ilgili tutanaklar ve uyarı yazısı eklenecektir.

Valilikçe verilen kapatma kararı, bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirilecektir. Kapatma kararına ilişkin yazı, vergi dairesi tarafından mükellefe memur eliyle tebliğ edilecektir. Bu yazının tebliğini izleyen 3 gün içinde, sözkonusu işyeri kapatılacaktır.

İlgili valilikçe, bir takvim yılı içerisinde kapatma cezasına ilk defa muhatap olan işyerleri 1 gün, ikinci defa muhatap olan işyerleri 3 gün ve üçüncü defa muhatap olan işyerleri ise 5 gün süre ile kapatılacaktır.

Aynı işyerlerinin, aynı takvim yılı içerisinde dördüncü veya daha fazla kapatma cezasına muhatap olması halinde, bu işyeri ilgili valiliğin önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca 7 gün süre ile kapatılacaktır.

Valilik tarafından Bakanlığa gönderilecek öneri yazısı ekinde daha önce uygulanan kapatma cezaları ile ilgili tüm belgeler yer alacaktır. Bakanlıkça verilen kapatma kararı bir yazı ile ilgili valiliğe bildirilecektir.

Valilikçe kapatılmasına karar verilen işyerleri ilgili vergi dairesi müdürünün (bağlı vergi dairelerinde mal müdürünün) başkanlığında iki vergi dairesi memurundan oluşan bir ekip tarafından kapatılacaktır. Mükellef veya temsilcisi de kapatma sırasında hazır bulunabilir.

İşyerlerinin bütün girişleri, giriş ve çıkışı engelleyecek şekilde vergi dairesi müdürlüğü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürlüğü) mührü ile mühür mumu kullanılmak suretiyle mühürlenecektir. İşyerinin satış bölümleri dışında depo, imalathane gibi bağımsız bölümlerin bulunması halinde, yalnızca satış bölümü kapatılacak, diğer bölümler kapatılmayacaktır. Ancak, satış bölümü ile diğer bölümlerin bir arada bulunması nedeniyle bölümlerin birbirinden ayrılmaması halinde, işyerinin tümü satış bölümü olarak kabul edilerek kapatılacaktır.

Gerek şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan taşıtlarda, gerekse ücret karşılığı eşya nakleden taşıtlarda işyeri kapatma cezası, yalnızca tespitlerin yapıldığı taşıta uygulanacaktır.

Valilikçe verilecek kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğinden sonraki üç günün bitiminde ve taşıtın bulunduğu yerin yetki alanı itibarıyla bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından oluşturulacak bir ekip tarafından taşıtın kapıları mühürlenmek suretiyle kapatılacaktır.

Kapatma ile ilgili olarak düzenlenecek tutanak, kapatmada hazır bulunanlar tarafından imzalanacaktır. Mükellef veya temsilcisinin kapatma sırasında hazır bulunmaması halinde işyeri, diğer hazır bulunanlarca kapatılacaktır. Ayrıca, işyerleri kapatılan mükellefler, bir yazıyla bağlı oldukları kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına da bildirilecektir.

Kapatılmış olan işyerleri kapatma cezasının son gününü takip eden günün mesai saati başlangıcında, kapatma işlemini yapan ekip tarafından mühür bozularak açılacaktır. İşyerinin açılması ve mührün bozulması bir tutanakla tespit edilecek ve bu tutanak hazır

bulunanlar tarafından imzalanacaktır.

Kapatılan işyeri mührünün yetkililer dışında bozularak açılması halinde, işyeri sahibi hakkında Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca cezai işlem yapılması için Cumhuriyet Savcılığına duyuruda bulunulacaktır.

İşyerinin kapatılmasına veya açılmasına ilişkin tutanaklar en az üç örnek olarak düzenlenecek ve tutanakların birer örneği mükellef veya temsilcisine verilecektir. Tutanakların düzenlenmesi sırasında, mükellefin veya temsilcisinin hazır bulunmaması veya tutanakların imzadan imtina etmesi halinde, bu durum tutanakta belirtilecek ve bu tutanakların birer örneği mükellefin bilinen adresine yedi gün içinde postayla gönderilecektir.

Haklarında işyeri kapatma cezası uygulanan mükelleflerin, işyerlerinin görünür bir yerine "Belge düzenine uyulmadığı için bu iş yeri Maliye Bakanlığınca. . . gün süre ile kapatılmıştır" ibaresini taşıyan ve 50 x 100 cm. ebadında bir levha asılacaktır. Ancak, şartların zorunlu kıldığı hallerde bu levhanın ebadı, kapatmayı yapacak ekibin uygun göreceği ölçülerde değiştirilebilecektir. Birden fazla cephesi olan işyerlerinde, levha her bir cepheye ayrı ayrı asılacaktır.

Bu levhanın işyerinin içine asılması halinde herhangi bir köşesi, dışarıya asılması halinde de dört ucu vergi dairesi müdürlüğü (bağlı vergi dairelerinde malmüdürlüğü) mührü ile mühür mumu kullanılmak suretiyle mühürlenecektir.

Söz konusu levhanın yetkili olmayan kişilerce mührünün bozulmaksızın yırtılması veya sökülmesi, mührün bozulması sayılarak işyeri sahibi hakkında Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca cezai işlem yapılması için Cumhuriyet Savcılığına duyuruda bulunulacaktır.

İşyerinin pasaj veya iş hanı içerisinde bulunması halinde, kapatmaya ilişkin levha, pasaj veya iş hanının giriş cephesinin herkes tarafından görülecek bir yerine de asılacaktır. Ancak bu levhada, hangi işyerinin kapatıldığı açıkça yer alacaktır. Kapatma levhasında işyerinin kaçınıcı defa kapatıldığı belirtilecektir.

Kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde uygulanmakta olan kapatma cezası, bu cezanın süresi kadar artırılarak uygulanır.

6.2. İşyeri Kapatma Cezasının Para Cezasına Çevrilmesi :

Vergi Usul Kanununun işyeri kapatma cezasına ilişkin mükerrer 354. maddesine, 4008 sayılı Kanunla iki fıkra eklenmiştir. Yapılan bu düzenleme uyarınca, işyeri kapatma cezasına ilişkin kararın uygulanmasından önce, mükelleflerin yazılı olarak istemeleri halinde, kapatma cezası para cezasına çevrilecektir. Ancak, bu uygulamadan mükelleflerin bir takvim yılı içinde sadece bir defa yararlanmaları sözkonusudur. Diğer bir ifade şekliyle, işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinden sonra, aynı takvim yılı içerisinde işlenen fiiller nedeniyle uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezaları bu defa para cezasına çevrilmez.

Para cezası, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen ve kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık tutarından az olmamak üzere, mükelleflerin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanır ve bir yazı ile mükellefe bildirilir. Hesaplanan para cezası, mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde tamamen ödenmediği takdirde, işyeri kapatma cezası uygulanır.

İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin usul ve esaslar, 229 Seri Numaralı V.U.K. Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, konuya ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Vergi dairesince, kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğini izleyen 3 günün bitimine kadar beklenilecektir. Mükellefler tarafından bu süre içinde kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi için yazılı talepte bulunulmaması halinde, izleyen günden başlamak üzere işyeri kapatma cezası uygulanacaktır.

Mükellefin işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin dilekçe vermesi halinde, bu dilekçenin verildiği günü izleyen günden başlamak üzere en geç 7 gün içerisinde, vergi dairesince para cezası tutarı hesaplanacak ve hesaplanan para cezası tutarının bildirimine ilişkin yazı memur eliyle mükellefe tebliğ edilecektir. İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesine ilişkin işlemler, kapatmaya ilişkin valilik onayını alan vergi dairesince yürütülecektir.

Para cezasının hesaplanmasında, beyannamede yer alan ve hakkında kapatma kararı alınan işletme ile ilgili olmayan kazanç ve iratlar dikkate alınmayacaktır. Örneğin, iki ayrı işletme için ticari kazanç beyan eden mükellefin işletmelerinden biri için uygulanacak olan işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinde, yalnızca kapatılacak işletmeden elde edilen ticari kazanç tutarı esas alınacaktır.

Aynı işletmenin birden fazla işyerinin bulunması halinde, işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinde, kapatılacak işyerine isabet eden kazanç tutarı esas alınacaktır. Ancak, kapatılacak işyeri kazancının beyanname ve eklerinden işyerleri itibarıyla ayrılmasının mümkün olmaması halinde, dönem kazancının tamamı üzerinden para cezası hesaplanacaktır.

Yeni işe başlayan mükelleflerde ise, kesilecek para cezası asgari ücretin bir yıllık brüt tutarı esas alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

7. HAPİS CEZASINI GEREKTİREN SUÇLAR VE CEZALARI :

4369 sayılı Kanunla yapılan geniş kapsamlı değişiklikler sonucunda; kaçakçılığa teşebbüs suçlarını tanımlayan 358'inci madde kaldırılmış olup, 360'ıncı madde hükmünde kaçakçılığa teşebbüs halinde uygulanması söz konusu olan cezalar da kaldırılmış ve bu madde kaldırılan 338, 346 ve 347'inci maddelerde yer alan iştirak, teşvik ve yardım ile ilgili hükümleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiş, 344'üncü maddede yapılan değişikliklere uygunluğu sağlamak üzere kaçakçılık suçları ve cezalarını ele alan 359'uncu maddede de değişiklikler yapılmıştır.

7.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları :

Hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçları ve bunlara uygulanacak cezalar, para cezasına çevrilip çevrilmemesine göre iki gruba ayrılabilir. Buna göre, hapis cezasını gerektiren fiiller ile uygulanacak cezalar aşağıdaki gibidir (VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 359. maddesi) :

· Para Cezasına Çevrilebilen Hapis Cezasını Gerektiren Suçlar :

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair süretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibarıyla 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 cezasına hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

· Para Cezasına Çevrilemeyen Hapis Cezasını Gerektirir Suçlar :

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

· Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,

· Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

· 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),

· 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.

Bilindiği üzere, ceza hukukunun genel prensiplerine göre, bir fiilin suç oluşturması için, söz konusu fiilin maddi ve manevi unsurları topluca içermesi gerekmektedir. Suçun maddi unsuru, suç konusu fiil ile yapılması amaçlanan sonuca ulaşılmasını sağlayacak elverişli araçların elde bulundurulmasını ve kullanılmasını ifade etmektedir. Suçun manevi unsurunu ise, fiilde kasıt unsurunun bulunup bulunmaması oluşturur.

4369 sayılı Kanunla değiştirilen, V.U.K.'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde yer verilen fiillerde, suçun hem maddi unsurlarının, hem de manevi unsurlarının oluştuğu kabul edilmektedir.

Yapılan düzenlemeye göre, yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde, vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyai cezasının uygulanmasının yanısıra söz konusu durum hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmasını temin etmek üzere adli yargı mercilerine intikal ettirilecektir.

Diğer bir ifade şekliyle, 359'uncu maddede yer verilen fiiller nedeniyle vergi kaybının bulunması halinde, söz konusu vergi ziyana değişen 344'üncü madde hükmüne göre 3 kat vergi ziyai cezası kesilecek olup, ayrıca mahkeme kararlarına göre hapis cezasının uygulanması söz konusu olabilecektir.

Diğer taraftan, VUK'nun 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmayacak, yani yukarıda belirtilen hapis cezalarının uygulanması söz konusu olmayacaktır.

7.2. İştirak :

Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 360. maddesi aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

"İştirak

Madde 360 - 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."

Bu durumda, 359'uncu maddede sayılan hapis cezasını gerektirir fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarptırılacaklardır. Ancak, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin, fiili işleyenlerle aynı cezaya çarptırılabilmesi için, bunların ayrı ayrı maddi menfaat gözetmeleri şarttır. Aksi takdirde, fiilin işlenmesine iştirak edenlere, fiile ilişkin hapis cezasının dörtte biri hükmolunur.

Diğer taraftan, sözkonusu fiillere iştirak edenlere, hükmolunacak hapis cezalarının yanısıra, ayrıca bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. (VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344/3)

7.3. 1.1.1999 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olarak Hükmolunacak Hapis Cezaları :

V.U.K.'nun, 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki 359'uncu maddesinin uygulamasında, hapis cezalarının uygulanabilmesi için, işlenen fiiller sonucunda kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi şartı aranıyordu. Vergi kaybının bulunmaması halinde, kaçakçılık suçuna bağlı olarak hapis cezasının uygulanması sözkonusu değildi. Buna göre, hapis cezasını gerektiren fiiller ile uygulanacak cezalar aşağıdaki gibiydi :

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan;

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine kısmen veya tamamen başka defter ve kayıtlara kaydedilmesi veya diğer kayıt ortamlarında izlenmesi,
 - Defter kayıtlarının tahrif edilmesi veya bu defterlerde gerçekte olmayan isimler adına hesap açılması yahut her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması,
 - Defterlerin sayfelerinin yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,
 - Defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi,
- suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı, hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesi halinde ise, para cezasının tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı ve hükmolunan bu para cezasının ertelenemeyeceği hükme bağlanmıştı.

Daha ağır nitelikte görülen;

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların bilerek kullanılması,
 - Belgelerin tahrif edilmesi, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlenmesi veya tahrif edilmiş belgelerle asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretlerinin bilerek kullanılması,
- suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmişti.

Bunun yanısıra, yukarıda belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezaların bir kat artırılacağı hükme bağlanmıştı. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, kaldırılan 345'inci maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştı.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, kaçakçılık suçları ve cezalarını ele alan 359'uncu maddede önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu noktada, 1.1.1999 tarihinden önce işlenen fiiller hakkında hangi hükümlerin dikkate alınacağı sorusu akla gelmektedir.

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. maddeye göre, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiillere ilişkin olarak adli yargı mercileri tarafından hükmolunacak cezalar hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden hangisi mükellef veya suçu işleyen lehine ise o hüküm uygulanacaktır. Ancak, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet

kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmayacaktır.

Örnek 15 :

(O) isimli gelir vergisi mükellefinin 1995 takvim yılı faaliyetleri, 1999 yılında inceleme konusu yapılmıştır. İnceleme sonucunda, mükellefin sahte (naylon) fatura kullanarak anılan yıl giderlerini olduğundan daha fazla göstermiş olduğu, bunun sonucunda dönem kazancını eksik olarak belirlediği ve beyan ettiği saptanmıştır.

İnceleme elemanı, V.U.K.'nun 4008 sayılı Kanunla değişik 344 ve 359 ile 2686 sayılı Kanunla değişik 367'nci maddeleri uyarınca, konuya ilişkin olarak suç raporu düzenleyerek durumu adli yargı mercilerine intikal ettirmiştir.

Kanuna eklenen geçici 20'nci madde hükmü gereğince, adli yargı mercilerinin hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından; 1995 yılında yürürlükte olan hükümlere göre ceza uygulaması ile 4369 sayılı Kanunla getirilen hükümlere göre ceza uygulamasını karşılaştırıp, mükellef lehine olanları uygulaması yoluna gitmesi gerekmektedir.

Buna göre, yapılacak karşılaştırmada dikkate alınmak üzere, 1995 yılında yürürlükte olan hükümlere göre ceza uygulaması şu şekilde olmaktadır :

V.U.K.'nun 344'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte belgelerin bilerek kullanılması yoluyla vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde, kastın varlığı kabul edilmekte ve söz konusu fiil kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir.

V.U.K.'nun 359'uncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, V.U.K.'nun 344'üncü maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir.

4369 sayılı Kanununun 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen hükümlerine göre ise ceza uygulaması şu şekilde olmaktadır:

V.U.K.'nun 359'uncü maddesinin b fıkrasının 1 numaralı bendinde; sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmış ve bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir.

1995 yılında yürürlükte olan hükümlerine göre ceza uygulaması ile 4369 sayılı Kanunla getirilen hükümlere göre ceza uygulamasının karşılaştırılması sonucunda, sahte belge kullanılması halinde hükmolunacak ağır hapis cezasının alt limitinin üç yıldan on sekiz aya, üst limitinin ise beş yıldan üç yıla düşürüldüğü açıkça görülmektedir.

Bu durumda, geçici 20'nci madde hükmü gereğince; adli yargı mercilerinin hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından, 4369 sayılı Kanunla mükellef lehine getirilen 1999 yılında yürürlükte olan hükümleri dikkate alması gerekmektedir.

7.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali :

Vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden, bu mahremiyeti ihlal edenlere, Türk Ceza Kanunu'nun 198. maddesinde yazılı olan cezanın iki katı hükmolunacak olup, bu ceza iki aydan az olamayacaktır. Suçları tekrerr edenler ise, bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar. (VUK Md.362)

Diğer taraftan, açıklanan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında, Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481 ve 482. maddelerinde yer verilen cezalar üç misli olarak hükmolunur. (VUK Md.5)

7.5. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar :

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli memurların; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili

hesap, yazı ve benzeri özel işlerini yapmaları yasağına aykırı hareket etmeleri halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 240. maddesine göre cezalandırılır.

Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde, bunlara ayrıca bir kat vergi ziyai cezası kesilir.

8. VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ, ÖDENMESİ VE KALKMASI :

8.1. Vergi Cezalarının Kesilmesi :

Vergi cezalarını gerektiren olaylar; vergi dairesi veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezası kesilmesini gerektiren olayların, raporlarda gösterilmesi gerekir. Delillerin kaybolma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, cezayı gerektiren hususların tutanakla saptanması zorunludur.

Vergi cezaları, cezanın kesilmesini gerektiren vergi açısından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Kesilen vergi cezaları, ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur. Cezayı gerektiren olayın saptanmasına ilişkin tutanak ile inceleme raporunun birer örneğinin de, ceza ihbarnamesine eklenerek ilgiliye verilmesi gerekir.

8.2. Hapis Cezalarını Gerektiren Suçlarda İzlenecek Prosedür :

Yapılan incelemeler sırasında, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık ve iştirak suçlarının işlendiğinin saptanması halinde, sözkonusu durumun yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Bu bildirim, merkezi denetim elemanları tarafından doğrudan doğruya yapılır. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlarda ise, bildirim için ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaası gerekir.

Cumhuriyet savcılığının, kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin olarak diğer vasıtalarla bilgi alması halinde, hemen ilgili vergi dairesini bilgilendirerek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme sonucunun savcılığa bildirilmesine bağlıdır.

Ceza mahkemesi tarafından verilecek kararlar, vergi cezalarını uygulayacak vergi idaresini bağlamayacağı gibi, idare tarafından verilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz.

8.3. Vergi Cezalarının Ödenmesi :

8.3.1. Cezaların Ödenme Zamanı :

Vergi cezaları;

- Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, dava açma süresinin bittiği tarihten,
- Cezaya karşı dava açılmış ise, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir.

8.3.2 Vergi Ziyai Cezasına, Gecikme Faizi Uygulanması :

Dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için, VUK'nun 112. maddesinde belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir. (VUK Md. 368)

Vergi ziyai cezasına gecikme faizi hesaplanması, ancak söz konusu cezaya dava açılması halinde söz konusu olacaktır. Diğer bir ifadeyle, kesilen vergi ziyai cezasının mükellef veya sorumlu tarafından dava konusu yapılmaması halinde gecikme faizi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Bu uygulama sadece vergi ziyai cezaları için geçerli olup, kesilen usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılması halinde gecikme faizi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, bu düzenleme 4369 sayılı Kanunla yapılmış olup, uygulanmasına 1.1.2003 tarihinde başlanacaktır. Dolayısıyla, dava konusu yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, vergi ziyai cezalarına 1.1.2003 tarihinden önce gecikme faizi hesaplanması sözkonusu değildir.

8.4. Vergi Cezalarının Kalkması :

8.4.1. Yanılma :

Aşağıda yazılı olan durumlarda vergi cezası kesilmez (VUK Md. 369) :

- Yetkili makamların, mükellefin kendisine yazılı olarak yanlış izahat vermiş olmaları,
- Bir hükmün uygulanmasına ilişkin olarak yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

8.4.2. Pişmanlık ve Islah :

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren (iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden yazılı olarak bildiren mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmez. Ayrıca, bunlar hakkında hapis cezaları da uygulanmaz. (VUK Md. 371)

Ancak, 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,
 - Verilmemiş 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 tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi,
- şartlarının tamamının yerine getirilmesi zorunludur. Aksi takdirde, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca, bu hükümler emlak vergisinde uygulanmaz.

8.4.3. Ölüm :

Ölüm halinde vergi cezaları düşer. Ancak, burada aranmayacak cezalar sadece ölen kişinin kendi fillerinden doğan cezalarla sınırlı olacaktır. Mirasçıların kanuna aykırı fiillerine bağlı olarak ceza kesilebilecektir.

8.4.4. Mücbir Sebepler :

Vergi Usul Kanunu'nda mücbir sebebin tanımı yapılmamış, mücbir sebep sayılacak sebepler dört bent halinde sayılmıştır. Ancak, söz konusu bentlerde belirtilen hallere tam olarak uymamakla birlikte, mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmesine gerçekten engel oluşturan bunlara benzeyen durumların da mücbir sebep olarak kabul edilmesine olanak sağlanmıştır.(VUK Md. 13)

Mücbir sebeplerden herhangi birisinin meydana geldiği bilinen bir durumsa veya belgelerle ispat edilirse vergi cezası kesilmez.

8.4.5. Zamanaşımı :

Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip

eden yılın ilk gününden başlayarak 5 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez.

VUK'nun 353 ve mükerrer 355. maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak 5 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez.

Usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlayarak 2 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez. Ancak, vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün tek fiilden doğması nedeniyle birleşmesi halinde, zamanaşımı süresi vergi ziyai cezası için belirlenen zamanaşımı süresinin sonuna kadar uzar.

Yukarıda belirtilen süreler içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi halinde, zamanaşımı kesilmiş olur.

Diğer taraftan, vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, komisyon kararının vergi dairesine verildiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlar.

8.4.6. Hatalar :

Vergi cezalarında yapılan hatalar, Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilir. (VUK Md. 375)

8.5. 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 otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden 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 yararlandırılır.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Örnek 16 :

Mükellef (P)'nin 1999 takvim yılı faaliyetlerinin 2000 yılında incelenmesi sonucunda, bulunan matrah farkı üzerinden gelir vergisi salınmıştır. Salınan gelir vergisi üzerinden 1.000.000.000 lira tutarında vergi ziyai cezası kesilmiş ve cezaya ilişkin ihbarname 05.09.2000 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir.

Mükellefin, vergi mahkemesinde dava açma süresi, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, yani 5 Ekim 2000 tarihinde dolmaktadır. Mükellef, dava yoluna gitmemeye ve cezalarda indirimden faydalanmaya karar vermiş olup, indirimden arta kalan vergi ziyai cezasını vadesinde ödeyeceğini 3 Ekim 2000 tarihinde vergi dairesine bir yazıyla bildirmiştir.

Bu durumda, mükellefin dava açma süresinden itibaren bir ay içinde, yani 5 Kasım 2000 tarihine kadar, salınan vergi tutarı ile birinci defa olması nedeniyle cezanın arta kalan kısmı olan 500.000.000 lirayı ödemesi şartıyla, cezanın 500.000.000 liralık kısmı

indirilecektir.

8.6. Uzlaşma :

Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi, esas olarak yargı organları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak, yargılama sürecinin uzun sürelere yayılması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusudur. Bu durum ise, devletin vergi alacağına tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir durum teşkil eder. Bu nedenle, V.U.K.'na 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesiyle, mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmeye imkan sağlanmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, uzlaşmanın konusu; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk edecek miktarları konusunda olmak üzere, mükellef tarafından bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu iddia edilmesi veya vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi halleri olarak belirtilmiştir. Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, VUK'nun 344. maddesine konulan "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir." hükmü de dikkate alındığında, vergi cezalarının uzlaşma kapsamı dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Ek 11'inci madde de, cezaların uzlaşma kapsamından çıkarılmasına paralel olarak değişiklik yapılmış, diğer bir ifade şekliyle cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından da çıkarılmıştır.

Bunun yanında, önceki düzenleme uyarınca kaçakçılık suçu cezası kesilen hem vergi ve hem de cezalar uzlaşma konusu yapılamazken; yeni düzenleme uyarınca, vergi ziyanına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, üç kat vergi ziyayı ceza olarak yapılacak tarhiyatlarda, cezanın yine uzlaşılması mümkün olmamakla birlikte, vergi aslında uzlaşma yapılması söz konusu olabilecektir.

Birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde ise, mükellefe; matrah ve matrah farkının bir kısmına uzlaşırken diğer bir kısmına ilişkin olarak uzlaşmama imkanı, diğer bir ifade şekliyle kısmi uzlaşma yapma imkanı getirilmiştir.

Ayrıca, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa, idarenin nihai teklifi yazılarak, mükellefin dava açma süresi içinde vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla bu teklifi kabul etmesi ve uzlaşmadan yararlanması olanağı getirilmiştir.

Yeni düzenlemeyle, mükellefe; bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı meslek odasından bir meslek mensubunu uzlaşma görüşmelerinde bulundurabilme olanağı sağlanmıştır.

1.1.1999 tarihinden sonra yapılacak uzlaşmalarda, uzlaşma konusu tarhiyatın dönemi ne olursa olsun; mükellefler kısmi uzlaşma, dava açma süresinin sonuna kadar düşünme ve uzlaşmada gözlemci bulundurma haklarından yararlanacaklardır.

Uzlaşmanın kapsamına (tarhiyat öncesi uzlaşma dahil) ilişkin uygulamalar ise, uzlaşma konusu tarhiyatın ilgili olduğu döneme göre değişme gösterecektir ki, uygulama aşağıda açıklandığı şekilde olacaktır.

· 1.1.1995 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak tarhiyatların uzlaşması :

Salınan vergiler ile bu vergilere ilişkin kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi

aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma kapsamında olmayacaktır.

· 1.1.1995 - 31.12.1998 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak tarhiyatların uzlaşması :

Ağır kusur ve kusur cezalılı tarhiyatlarda, salınan vergi, kesilen ceza ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Vergi aslından bağımsız olarak kesilen usulsüzlük cezaları ise uzlaşma dışında kalacaktır.

4008 sayılı Kanununun 22'nci maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalılı tarhiyatlarda, salınan vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

· 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak tarhiyatların uzlaşması :

Sadece salınan vergiler uzlaşma konusu yapılabilecektir. Bu kanununun 344'üncü maddesine konulan "Uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir." hükmü de dikkate alındığında, kesilen vergi ziyai cezası ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları ve diğer vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır. Vergi aslına uygulanan gecikme faizi de uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

Bunun yanında, yapılan düzenlemeden önceki hükümler uyarınca kaçakçılık suçu cezası kesilen hem vergi ve hem de cezalar uzlaşma konusu yapılamazken; yeni düzenleme uyarınca, vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, üç kat vergi ziyai cezalılı olarak yapılacak tarhiyatlarda, cezanın yine uzlaşılması mümkün olmamakla birlikte, vergi aslında uzlaşma yapılması söz konusu olabilecektir.