

Vergi Suçları ve Cezaları

Bülent AK
Baş Hesap Uzmanı
Ankara Defterdar Yrd. V.

TÜRMOB YAYINLARI- 159
ANKARA - 2001
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2001 - 8

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2001-8 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ankara Defterdar Yardımcısı Bülent AK tarafından hazırlanan "**Vergi Suçları ve Cezaları**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Bundan sonraki sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılacaktır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. VERGİ KAYBINA BAĞLI CEZALAR.	1
2.1. Vergi Ziyatı (Kaybı)	1
2.2. Vergi Ziyatı Suçu ve Cezası	3
2.3. Hapis Cezasını Gerektirir Fiillerle Vergi Kaybına Sebepiyet Verilmesi Halinde Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması	8
2.4. Beyannamenin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi Halinde Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması	11
2.5. Uzlaşılan Vergilerde, Vergi Ziyatı Cezasının Düzeltilmesi Uygulaması	12
2.6. Açıklanmayan Harcama ve Tasarrufların Vergilendirilmesinde Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması	16
2.7. 1.1.1999 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Olarak Vergi Kaybına Bağlı Olarak Kesilecek Cezalar. . . .	18
2.7.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası	19
2.7.2. Ağır Kusur Cezası.	20
2.7.3. Kusur Cezası	23
3. USULSÜZLÜK CEZASI.	24
3.1. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	25
3.2. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	26
3.3. Usulsüzlükte Ceza Uygulaması	27
4. ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI	30

4.1. Belge Düzenine Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları	30
4.2. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmamasına İlişkin Özel Usulsüzlük Cezaları	33
5. VERGİ CEZALARININ UYGULANMASINDA GENEL ESASLAR	36
5.1. Tek Fiille Muhtelif Vergi Kaybına Sebebiyet Verilmesi	36
5.2. Tek Fiillin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi.	36
5.3. Fiil Ayrılığı	37
5.4. Tekerrür	37
5.5. Suçlarda Birleşme	38
5.6. Küçüklerin ve Kısıtlıların Cezanın Muhatabı Olmadığı Durumlar.	38
5.7. Tüzel Kişilerin Sorumluluğu	38
6. İŞYERİ KAPATMA CEZASI :	39
6.1. İşyeri Kapatma Cezasının Uygulanmasına İlişkin Prosedür	40
6.2. İşyeri Kapatma Cezasının Para Cezasına Çevrilmesi	43
7. HAPİS CEZASINI GEREKTİREN SUÇLAR VE CEZALARI.	45
7.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları	45
7.2. İştirak	48
7.3. 1.1.1999 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olarak Hükümlenilecek Hapis Cezaları	49
7.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali	53
7.5. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar	53

8. VERGİ CEZALARININ KESİLMESİ, ÖDENMESİ VE KALKMASI	53
8.1. Vergi Cezalarının Kesilmesi.	53
8.2. Hapis Cezalarını Gerektiren Suçlarda İzlenecek Prosedür.	54
8.3. Vergi Cezalarının Ödenmesi	54
8.3.1. Cezaların Ödenme Zamanı	54
8.3.2 Vergi Ziyat Cezasına, Gecikme Faizi Uygulaması	55
8.4. Vergi Cezalarının Kalkması	56
8.4.1. Yanılma	56
8.4.2. Pişmanlık ve Islah	56
8.4.3. Ölüm	57
8.4.4. Mücbir Sebepler.	57
8.4.5. Zamanaşımı	57
8.4.6. Hatalar	58
8.5. Vergi Cezalarında İndirim	58
8.6. Uzlaşma	59
9. DİĞER YAPTIRIMLAR	67
9.1. Gecikme Faizi Uygulaması	67
9.1.1. Tarhiyatın Dava Konusu Yapılmaması Halinde :	68
9.1.2. Tarhiyatın Dava Konusu Yapılarak, Vergi Mahkemesi Kararıyla Onaylanması Halinde :	69
9.1.3. Tarhiyatın Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Kararıyla Onaylanması Halinde	70
9.1.4. Tarhiyatın Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmesi Halinde	72
9.2. Gecikme Zammı Uygulaması.	73

1- GİRİŞ

Ceza hukuku maddi bir hukuk dalı olmakla birlikte, ülkemiz uygulamasında vergiye ilişkin ceza hükümleri ayrı bir ceza kanunuyla düzenlenmiştir. 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 ve uzlaşma 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 Ziyai Cezası" getirilmiştir

Bu çerçevede vergi cezalarını, vergi ziyai 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 Ziyai (Kaybı) :

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemiz vergi sistemi de esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergilendirmeye ilişkin matrah ve diğer bilgilerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği hususuna dayanmaktadır. Beyan esasında salımacak 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 itibariyle 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 vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi 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. Vergi borcunun ödenmemesi veya geç ödenmesi vergi kaybını oluşturmaz. Vergi alacağı miktar itibariyle belirlidir ve tahakkuk etmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, gecikme zammı uygulanarak söz konusu alacağın takip ve tahsili yoluna gidilir.

Diğer taraftan, verginin zamanında ödenmekle birlikte beyannamenin geç verilmesi halinde, vergi kaybına sebebiyet verildiğinin kabulü gerekir. Çünkü, ödenen tutar, vergi alacağı olarak süresinde tahakkuk ettirilmemiştir. Ancak, bu konuda yargı organlarının görüşü aksi yönde olup, kanuni süresinde ödenen verginin, tahakkukunun geç yapılması halinde vergi kaybının bulunmadığı şeklindedir¹.

1 Danıştay 4. Daire, 03.11.1991, E: 1991/554, K: 1991/3581 (ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara Ekim 1998, s. 851)

2.2. Vergi Ziyat Suçu ve Cezası :

Vergi ziyat suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır (VUK Md. 344)

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 ziyat suçunu oluşturmaktadır Bu suçu işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak "*Vergi Ziyat Cezası*" kesilmesi yoluna başvurulacaktır.

Vergi ziyat 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. maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Gecikme faizinin uygulanmasında ay kesirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Bu hesaplamayı şu şekilde formüle edebiliriz.

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

Bu formülde, C vergi ziyat 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 dö-

nem 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.

Ancak, yasal düzenleme bu şekilde olmakla birlikte, uygulamaya yön veren 280 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde², vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınan "**ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih**" konusunda farklı kriterlerin benimsendiği görülmektedir.

Vergi ziyai cezasının hesaplanmasının cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenme tarihine bağlanması nedeniyle, ihbarnamenin düzenlenmesinde idareden kaynaklanacak gecikme, kesilecek vergi ziyai cezasının tutarının artmasına ve mükellefin mağdur olmasına yol açacaktır Bu konuda gereksiz ihtilaflara yol açılmaması amacıyla, uygulamanın şu şekilde yürütülmesi uygun görülmüştür.

Takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporuna dayanarak kesilecek cezalarda, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih yerine, **takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih** esas alınacaktır Bu durumda, vergi ziyai cezasının hesaplanması vergi dairesi tarafından yapılacaktır

Yapılan vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde ise vergi ziyai cezası; kayba uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden **tarhiyat ön-**

2 7.12.1999 tarih ve 23899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

cesi uzlaşmanın yapılacağı tarihe kadar geçen süre için, VUK'nun 112. maddesine göre kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır

Söz konusu hesaplamayı, öngörülen esaslar dahilinde vergi inceleme elemanları yapacaktır Bu şekilde hesaplanan vergi ziyayı cezası uzlaşma komisyonuna ve ilgisine bildirecektir. Ancak, uzlaşma gününün raporun düzenlenmesi sırasında belirlenmemiş olması nedeniyle cezanın hesaplanmadığı veya verilen uzlaşma gününün çeşitli nedenlerle değiştirilmesinin gerektiği durumlarda, vergi ziyayı cezası uzlaşma komisyonu sekreteryası tarafından hesaplanacak ve ilgisine bildirecektir

Örnek 1 :

(A) Limited Şirketinin Ocak 2000 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi 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 ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu 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 yanısıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Konuya ilişkin inceleme raporunun vergi dairesine gönderilerek 13 Mart 2000 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmesi 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. İncelemeye ilişkin ve riler aynı olmakla birlikte, mükellef kurumun tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğunu ve uzlaşma tarihinin 13 Eylül 2000 olarak belirlendiğini varsayalım. Bu durumda, salınacak vergi tutarı aynı kalacaktır. Ancak, kesilecek vergi ziyai cezasının tutarı atacaktır.

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 tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılacağı tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Anılan dönemlerde gecikme faizinin aylık oranı % 6'dır.³ Bu durumda, kesilecek vergi ziyai cezası $(100.000.000 + (100.000.000 \times 0,06 \times 6 / 2) =)$ 118.000.000 lira olacaktır.

Diğer taraftan, ödemesi taksitler halinde yapılan vergiler için, vergi ziyai cezasının hesaplanması sırasında, ceza tutarına dahil edilen gecikme faizinin taksit dönemleri itibarıyla dikkate alınarak hesaplandığının anlaşılması üzerine⁴, uygulamaya 2000/6 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi⁵ ile yön verilmiştir.

3 Uygulanacak gecikme faizinin, gecikme zammı oranında olması gerekmektedir. 408 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile 21.01.2000 tarihinden itibaren % 6 olarak uygulanmakta olan gecikme zammının oranı, 411 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği ile 02.12.2000 tarihinden geçerli olmak üzere % 5'e düşürülmüştür.

4 Şahsi kanaatimize göre de uygulamanın bu yönde olması gerekir. Çünkü, Anayasamıza göre cezaların kanuniliği esas olup, vergi ziyai cezası 344. maddede bu şekilde tarif edilmiştir. Bu nedenle, söz konusu hesaplama esnasında normal vade tarihlerinin, yani taksit sürelerinin dikkate alınması gerekir. (Bkz. AK Bülent & AYKUTLU Feran, 4369 Sayılı Kanunla Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirmesi, Türmob Yayın No : 43, Ankara 1998, 3. Baskı, S. 70 -71)

5 Söz konusu iç genelgenin tam metni, www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

Söz konusu iç genelgede yapılan açıklamalara göre, 112. maddede hükme bağlanan ve vergi için uygulanan gecikme faizi, devlete ait bir alacağın mükellefte kalması ve kullanılması karşılığı olarak istenilmekte olduğundan, bu faizin hesaplanmasında vergilerin taksit ayları dikkate alınmaktadır. Oysa vergi ziyai cezası, 341. maddede yazılı hallerle verginin ziyaa uğratılması nedeniyle uygulanan bir yaptırımdır. Kaldı ki, vergi ziyai cezasının ödenmesi buna ilişkin verginin ödeme mantığından ayrılmış ve 368. maddede düzenlenmiştir.

Bu itibarla, vergi ziyai cezası hesaplamasının, ziyaa uğratılan toplam vergi miktarının esas alınması ve bu miktara gecikme faizinin uygulanması suretiyle yapılması gerekmektedir.

Örnek 3 :

(B) A.Ş., 1999 hesap dönemine ilişkin olarak % 30 oranına tabi olmak üzere 5.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1999 hesap dönemi faaliyetleri, 2000 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Saptanan matrah farkı olan 1.000.000.000 lira üzerinden, V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca % 30 oranında olmak üzere 300.000.000 lira tutarında ikmalen kurumlar vergisi salınmıştır. Konuya ilişkin inceleme raporu vergi dairesine gönderilerek 20.10.2000 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiştir. Ceza ihbarnamesi ise, 15.11.2000 tarihinde düzenlenmiştir.

V.U.K.'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre, salınacak kurumlar vergisine vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Söz konusu vergi ziyai cezasının; ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunması gerekmektedir.

Ancak, yasal düzenleme bu şekilde olmakla birlikte, uygulamaya yön veren 280 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih yerine, inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınacaktır.

Diğer taraftan, 2000/6 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi uyarınca, vergi ziyai cezası hesaplamasının; kurumlar vergisinin ödenmesine ilişkin taksit sürelerinin dikkate alınmaksızın, ziyaa uğratılan toplam vergi miktarının esas alınması ve bu miktara gecikme faizinin uygulanması suretiyle yapılması gerekmektedir.

Normal vade tarihinden inceleme raporunun vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihe kadar 5 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Anılan dönemlerde gecikme faizinin aylık oranı % 6'dır. Bu durumda, kesilecek vergi ziyai cezası $(300.000.000 + (300.000.000 \times 0,06 \times 5 / 2) =) 345.000.000$ lira olacaktır.

2.3. Hapis Cezasını Ger ektirir Fiillerle Vergi Kaybına Sebebiyet Verilmesi Halinde Vergi Ziyai 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 yanı sıra, nitelikli fiillerle vergi kaybına da sebebiyet verilmesi halinde, hapis cezasının yanı sıra vergi ziyai cezasının da üç kat olarak kesilmesi öngörülmüştür. Bu fiillere iştirak edenlere ise, bu ceza bir kat olarak uygulanacaktır.

Diğer bir ifadeyle, kaçakçılık suçu sayılan fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, bunlar için üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesi, bu fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

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

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

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

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

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

Ancak, üç kat vergi ziyai cezasının hesaplanmasında da, ceza ihbarname

sinin düzenlendiği tarih yerine, 280 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirlenen kriterlerin esas alınacağı tabiidir

Örneğin, takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporuna bağlı olarak kesilecek cezalarda, üç kat vergi ziyai cezasının hesaplanmasında, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih yerine, takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınacaktır.

Örnek 4 :

(C) Anonim Şirketinin Ocak 2000 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmektedir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla 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 ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

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

Konuya ilişkin vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 2000 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmesi halinde, kesilecek vergi ziyai cezası $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,06 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 354.000.000 lira olacaktır.

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

2.4. Beyannamenin Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi Halinde Vergi Ziyai Cezası Uygulaması :

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmek şartıyla, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için, kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır (VUK Md. 344/4)

Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri bu fıkra kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, vergi ziyai cezasının bu şekilde indirimli uygulanabilmesi için beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir.

Pişmanlık talebiyle kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının ödeme süresi içinde ödenmemesi suretiyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde, bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulması nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında beyannamenin verildiği tarih esas alınacaktır.

Bu hüküm beyan esasına dayanmayan vergilerde, 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kanuni süresi geçtikten sonra yapılan bildirimler üzerine kesilecek cezalar için de uygulanacaktır.

Yukarıda yer alan açıklamalar uyarınca, belirtilen durumlarda kesilecek vergi ziyai cezası hesaplanacak ceza tutarının yüzde elli olacaktır. Buna göre, cezanın hesaplanması şu şekilde formüle edilebilir.

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

Bu formülde, C vergi ziyai 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 5 :

Ticari kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi (D), Ocak 2000 dönemine ilişkin bir KDV beyannamesini vergi daireesine 3 Nisan 2000 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 2000 tarihi itibarıyla ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi halinde, kesilecek vergi ziyai cezası $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,06 \times 1 / 2)) \times 0,5 =) 51.500.000$ lira olacaktır.

2.5. Uzlaşılan Vergilerde, Vergi Ziyai Cezasının Düzeltilmesi Uygulaması :

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinde yapılan değişiklikle, uzlaşmanın konusu "*ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler*" ile sınırlandırılmıştı. Bu değişikliğe paralel olarak ek 1. maddede yapılan değişiklikle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu da, "*vergi incelemeğine dayanılarak tarh edilecek vergiler*" olarak belirlenmişti.

Bu çerçevede, 1.1.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilmesi söz konusu olan vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştı. Vergi asıllarında bir uzlaşmaya varılabilmesi halinde ise, cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi öngörülmüştü. (VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344. maddesinin 5. fıkrası)

Ancak, 4444 sayılı Kanununun 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun;

● Ek 1. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta...*" ibaresi, "*Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ...*",

● Ek 11. maddesinin birinci fıkrası, "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*",

Şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, 4444 sayılı Kanununun 14. maddesinin B fıkrasının 1 numaralı bendiyle, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 5. fıkrası da yürürlükten kaldırılmıştır

Bu durumda, yapılan düzenleme uyarınca, vergi aslına bağlı olarak kesilecek olan vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamına alındığı ve uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

Ancak, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek verginin yanısıra kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının da uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir

Diğer taraftan, 4444 sayılı Kanununun 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren 7. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"Geçici Madde 23- 1/1/1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talebi süresi geçmiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir."

Bu düzenlemeler çerçevesinde, 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesi yoluna gidilecektir.

Ancak, anılan dönemlere ilişkin olarak, 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise, hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Ayrıca, kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

Bu durumda, 1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezalı olarak yapılacak tarhiyatlar açısından, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin geçerliliğini koruduğu görülmektedir. Bu şekilde yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslının uzlaşmaya konu edilmesine ve üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesine devam edilecektir.

Örnek 6 :

(E) Anonim Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmiştir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla

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 ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu 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 yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 1999 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiş olup, kesilen vergi ziyai cezasının tutarı $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =) 408.000.000$ lira olmuştur.

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 aslı üzerinden yeniden hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Ceza hesaplamasında uzlaşılan vergi tutarı olan 80.000.000 lira esas alınacaktır. Normal vade tarihinden inceleme raporunun vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Anılan dönemde gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir⁶. Buna göre, ödenmesi gereken vergi ziyai cezası $((80.000.000 + (80.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =) 326.400.000$ lira olmaktadır.

Daha önceden mükellef adına ceza ihbarnamesi ile 408.000.000 liralık ceza kesilmiştir. Uzlaşılan vergi tutarına göre ise, ödenmesi gereken ceza

6 403 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği uyarınca, anılan dönemde gecikme faizinin oranı % 12'dir

tutarı 326.400.000 liradır. Bu durumda, mükellef adına kesilen (408.000.000 - 326.400.000 =) 81.600.000 liralık ceza terkin edilerek, gerekli düzeltme yapılacaktır.

Bu yanında, söz konusu durumun kurumlar vergisi açısından da eleştiri konusu yapılacağı açıktır.

2.6. Açıklanamayan Harcama ve Tasarrufların Vergilendirilmesinde Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması :

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

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

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

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 sayılacaktı.

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

Buna 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. 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 ise, 2003 yılı sonuna kadar vergi ziyası cezası ile usulsüzlük cezası uygulanmaması öngörülmüştü.(GVK Geçici Md. 46/2)

Ancak, 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 56. madde uyarınca, 1999 - 2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 80, 81, 82, geçici 46 ve 47. maddelerinin yerine bu maddede yer alan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, dolayısıyla yukarıda açıklanan harcama veya tasarruftan yola çıkarak gelirin kavranmasına ve izah edilemeyen unsurların vergilendirilmesine ilişkin düzenleme 1.1.2003 tarihine kadar askıya alınmıştır

Bu durumda, GVK'nun geçici 56. maddesinde belirtilen hükümlerin uygulanmasına 31.12.2002 tarihi itibarıyla son verilecek olup, bu madde ile yürürlüğü durdurulan ilgili Kanun hükümleri 1.1.2003 tarihinden itibaren tekrar hüküm ifade edecektir.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde sayılan gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen ve elde edildiği dönemin tespit edilememesi nedeniyle aynı Kanunun 80/4. maddesi uyarınca

ca bir önceki yılın geliri olarak vergilendirilecek olan diğer kazanç ve iratlar üzerinden, 2003 yılına ilişkin olarak tarh edilecek vergilere vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olmayacaktır

Ancak, 4369 sayılı Kanunla GVK'na eklenen Geçici 46. maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre; bu şekilde tarh edilecek 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.

2003 yılından sonraki yıllara ilişkin olarak yapılacak tarhiyatlarda ise, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezasının kesilmesinin yanı sıra gecikme faizinin de uygulanması söz konusu olacaktır

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, il-

güli vergilendirme döneminde yürürlükte bulunan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezalarının kesilmesine devam edilecektir

2.7.1. 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 sayfelerinin yok edilerek yerlerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,
- Vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter ve 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 7 :

(F) A.Ş., 1996 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 3.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1996 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 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, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 250.000.000 lira tutarında reşen 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 değişik 344 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 345. 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. 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 kesil-

lebilmesi için matrah farkı ve vergi farkı olmak üzere iki ayrı ölçütünün esas alınması söz konusudur

Matrah farkı ölçüsüne göre, vergi beyannamelerinde toplamı 100 milyon liradan az olmamak üzere, beyannamede 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 uğratan 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 ziyai 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)
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 yanı sıra, 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 ticaret, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi 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 uğratılan verginin iki katına çıkarılmıştır Buna göre, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerinde işlenen ve ağır kusur cezasını gerektiren fiiller için kayba uğratılan verginin iki katı tutarında ceza kesilecektir

Örnek 8 :

(G) 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, 2001 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. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 250.000.000 lira tutarında kurumlar vergisi salınacaktır. (Geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Salınacak kurumlar vergisine, V.U.K.'nun 4008 sayılı Kanunla değişiklik mükerrer 347 ve 349. 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 uğratılan verginin iki katı tutarında, yani $(250.000.000 \times 2 =) 500.000.000.-$ lira tutarında ağır kusur cezası kesilecektir.

2.7.3. 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 9 :

(H) 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, 2001 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 $(50.000.000 \times 0,5 =) 25.000.000.-$ lira tutarında kusur cezası kesilecektir.

3. USULSÜZLÜK CEZASI

Vergi ziyayı cezasının, vergi kaybına bağlı olarak kesilmesi söz konusudur.

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, söz konusu 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 yanı sıra, ceza tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranına göre artırılabilecektir. 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 30.11.2000 tarih ve 2000/1697 sayılı Kararname⁷ ile kullanmış olup, 1.1.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak usulsüzlük cezalarını belirlemiştir. Söz konusu Karara göre, 1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacak miktarlar aşağıdaki cetvelde gösterildiği gibi olacaktır. Ancak, işlenen usulsüz-

⁷ 11.12.2000 tarih ve 24257 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lük fiilinin, aynı zamanda vergi matrahının re'sen takdirini de gerektirmesi halinde, aşağıdaki tablolarda gösterilen usulsüzlük cezaları iki kat olarak kesilecektir.

Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (1.1.2001 Tarihinden İtibaren Geçerli)		
Mükellef Grupları	I. Derece	II. Derece
1. Sermaye şirketleri	20.000.000	12.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I.sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	13.000.000	6.500.000
3. II. sınıf tüccarlar	6.500.000	3.250.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	3.250.000	1.700.000
5. Kazancı basit usulde tespit edilenler	1.700.000	850.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	850.000	450.000

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	1996 Yılı	1997 Yılı	1998 Yılı	1999 Yılı	2000 Yılı
1. Sermaye şirketleri	6.000.000	6.000.000	6.000.000	12.000.000	18.000.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I. sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	4.000.000	4.000.000	4.000.000	8.000.000	12.000.000
3. II. sınıf tüccarlar	2.000.000	2.000.000	2.000.000	4.000.000	6.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	1.000.000	1.000.000	1.000.000	2.000.000	3.000.000
5. Götürü usulde gelir vergisine tabi olanlar	500.000	500.000	500.000	1.000.000	1.500.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	250.000	250.000	250.000	500.000	760.000

İkinci Derece Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Tablo					
Mükellef Grupları	1996 Yılı	1997 Yılı	1998 Yılı	1999 Yılı	2000 Yılı
1. Sermaye şirketleri	3.500.000	3.500.000	3.500.000	7.000.000	10.600.000
2. Sermaye şirketleri dışında kalan I. sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	2.000.000	2.000.000	2.000.000	4.000.000	6.000.000
3. II. sınıf tüccarlar	1.000.000	1.000.000	1.000.000	2.000.000	3.000.000
4. Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	500.000	500.000	500.000	1.000.000	1.500.000
5. Götürü usulde gelir vergisine tabi olanlar	250.000	250.000	250.000	500.000	760.000
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	125.000	125.000	125.000	250.000	380.000

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.

Aşağıda parantez içinde yer alan tutarlar, 1.1.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak ceza tutarlarını göstermekte olup, söz konusu tutarlar 30.11.2000 tarih ve 2000/1697 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

● Verilmesi ve alınması gereken 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 (**35.000.000**) 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 (**17.000.000.000**) lirayı geçemez.

● 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 (**35.000.000**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000(**1.700.000.000**) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 (**17.000.000.000**) 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 (**7.000.000 Lira**) özel usulsüzlük cezası kesilir Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit ve inceleme 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, söz konusu 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 (**35.000.000**) 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 (**65.000.000**) lira, ikinci uygulama için 36.000.000 (**125.000.000**) lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için ise 72.000.000 (**250.000.000**) 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 (**850.000.000**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Tek vergi numarası kullanılması zorunluluğuna uymaksızın işlem yapanlara, her bir işlem için 10.000.000 (**42.500.000**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (**125.000.000**) 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 (**170.000.000**) 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 görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (**125.000.000**) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

4.2. Bilgi Verme ve İbrahim 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 (350.000.000) lira,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 (175.000.000) lira,
- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 (85.000.000) lira,

özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK Mük. Md. 355)

Parantez içinde yer alan tutarlar, 1.1.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak ceza tutarlarını göstermekte olup, söz konusu tutarlar 30.11.2000 tarih ve 2000/1697 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 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

Bu çerçevede, 249 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile verilme zorunluluğu getirilen yıllık faaliyetlere ilişkin bildirim formlarını (Form A, Form B, Form C) 256 ve 285 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirlenen süreler içinde vermeyenlere, eksik veya yanıltıcı olarak verenlere; bunları vermeleri veya tamamlamaları bakımından yeniden süre verilmesine gerek olmayıp adlarına Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.⁸

Ancak, sözü edilen bildirim formlarını özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen vermeyenlere yazı ile yeniden süre verilip bu zorunluluğu yerine getirmelerinin istenilmesinden sonra yine bu mecburiyete uymayanlara daha önce kesilen cezanın bir kat artırılmak suretiyle uygulanacağı ise tabiidir.

⁸ 2000/2 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

Diğer taraftan, mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde, ilgili dönem matrahının re'sen takdiri gerekmektedir (VUK Md. 30/3). Bu husus göz önüne alındığında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali yukarıda belirtilen diğer mecburiyetlerden farklılık arz etmektedir.

Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır.⁹

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi hükmü uyarınca, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar; 27 Seri Nolu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği¹⁰ ile belirlenen usuller çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdür.

Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerini yukarıda belirtilen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere ibraz etmekten imtina edenler hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi hükmüne göre işlem yapılacaktır. Anılan madde hükmü çerçevesinde işlem yapılabilmesi için, yeminli mali müşavirlerin defter ve belge ibraz edilmesine ilişkin yazılarında, defter ve bel-

9 1999/5 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi, www.gelirler.gov.tr adresinde yer almaktadır.

10 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

gelerin ibraz edilmemesinin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerine göre cezai işlem yapılmasını gerektirdiği belirtilecektir

Yeminli mali müşavirler defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildireceklerdir Vergi daireleri bu mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca işlem yapmadan önce defter ve belgelerin ibrazı taleplerinin belirtilen Tebliğ ile yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol edeceklerdir

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 10 :

Kurumlar vergisi mükellefi olan (I) 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 sebebi-

yet 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 11 :

(J) 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 karı - şıktır.

Bu durum, aynı zamanda reşen 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 vermektense veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başın-

dan başlamak üzere vergi ziyaında 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. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

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

5.6. Küçüklerin ve Kısıtlıların Cezanın Muhatabı Olmadığı Durum - lar :

Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımaya 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 adına kesilir.

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), sevk 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 uygulanacağına 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 Vergi Usul Kanunu 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 müdürlüğüne (bağlı vergi dairelerinde malmüdürlüğüne) 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 bildirile-

cektir. Kapatma kararına ilişkin yazı, vergi dairesi tarafından mükellefe memur eliyle tebliğ edilecektir. Bu yazının tebliğini izleyen 3 gün içinde, söz konusu 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 değiş-

tirilebilecektir. 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 söz konusudur. 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 Vergi Usul Kanunu 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 mü-

kellefin 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 itibariyle 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. madde kaldırılmış olup, 360. madde hükmünde kaçakçılığa teşebbüs halinde uygulanması söz konusu olan cezalar da kaldırılmış ve bu madde kaldırılan 338, 346 ve 347. maddelerde yer alan iştirak, teşvik ve yardım ile ilgili hükümleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiş, 344. maddede yapılan değişikliklere uygun - luğu sağlamak üzere kaçakçılık suçları ve cezalarını ele alan 359. madde de de değişiklikler yapılmıştır.

7.1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları :

Hapis cezasını gerektirir 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 Kanununla değişik 359. maddesi) :

● Para Cezasına Çevrilebilen Hapis Cezasını Gerektirir 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 suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir),

hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis 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.

Ancak, açılan bir davanın görüşülmesinde Anayasa Mahkemesi, "... hüküm tarihinde..." ifadesinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliği ile karar vermiştir.¹¹ Bu durumda, söz konusu hapis cezalarının para cezasına çevrilmesinde, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük iş-

11 E: 1999/10 K: 1999/22 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

çiler için hapis cezasını gerektiren fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınması gerekmektedir.

● **Para Cezasına Cevrilemeyen 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, VUK'nun "*Kaçakçılık suçları ve cezaları*" başlıklı 359. 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 ziyayı cezasının uygulanmasının yanı sıra söz konusu durum hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmasını temin etmek üzere adli yargı mercilerine intikal ettirilecektir.

Diğer bir ifade şekliyle, 359. maddede yer verilen fiiller nedeniyle vergi kaybının bulunması halinde, söz konusu vergi ziyasına değişen 344. madde hükmüne göre 3 kat vergi ziyayı 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 hükmolünür.

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

Bu durumda, 359. maddede sayılan hapis cezasını gerektirir fiillere iştirak edenler ile azmettirenler, bu fiilleri işleyenlerle aynı hapis cezalarına çarp-

tırılacaklardır Ancak, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenlerin, fiili işle-
yenlerle aynı cezaya çarptırılabilmesi için, bunların ayrı ayrı maddi menfa
at gözetmeleri şarttır. Aksi takdirde, fiilin işlenmesine iştirak edenlere, fi-
ile ilişkin hapis cezasının dörtte biri hükmolunur

Diğer taraftan, söz konusu fiillere iştirak edenlere, hükmolunacak hapis
cezalarının yanı sıra, ayrıca bir kat vergi ziyası cezası kesilecektir.
(VUK'nun, 4369 sayılı Kanunla değişik 344/3)

7.3. 1.1.1999 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Olarak Hükmolu- nacak Hapis Cezaları :

VUK'nun, 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki 359. maddesinin
uygulanmasında, hapis cezalarının uygulanabilmesi için, işlenen fiiller so-
nucunda kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi şartı aranıyordu. Vergi
kaybının bulunmaması halinde, kaçakçılık suçuna bağlı olarak hapis ceza
sının uygulanması söz konusu 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 izlen-
mesi,
- Defter kayıtlarının tahrif edilmesi veya bu defterlerde gerçekte olmayan
isimler adına hesap açılması yahut her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin
yapılması,
- Defterlerin sahifelerinin yok edilerek yerlerine başka yapraklar konul-
ması veya hiç yaprak konulmaması,
- Defter veya belgelerin yok edilmesi veya gizlenmesi,

suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenileceği, hükümlenilen 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 hükümlenilen bu para cezasının ertelenemeyeceği hükmüne bağlanmıştı.

Daha ağır nitelikte görülen;

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla 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 hükümlenileceği belirtilmişti.

Bunun yanı sıra, yukarıda belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezaların bir kat artırılacağı hükmüne bağlanmıştı. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, kaldırılan 345. 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. 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 hükümlenilecek 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.

Ancak, açılan bir davanın görüşülmesinde Anayasa Mahkemesi, anılan maddenin "... *Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz..*" şeklindeki son cümlesinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliği ile karar vermiştir. Buna göre, mükellefin veya suçlunun lehine olan hükümler, kesinleşmiş mahkumiyet kararı olsa bile geçmişe yürüyecek ve bunlar lehlerine olan hükümlerden yararlandırılacaklardır¹²

Örnek 12 :

(K) isimli gelir vergisi mükellefinin 1997 takvim yılı faaliyetleri, 2001 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. maddeleri uyarınca, konuya ilişkin olarak suç raporu düzenleyerek durumu adli yargı mercilerine intikal ettirmiştir.

Kanuna eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince, adli yargı mercilerinin hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından; 1997 yılında yürürlükte olan hükümlere göre ceza uygulaması ile 4369 sayılı Kanunla getirilen hüküm-

12 E: 2000/21 K: 2000/16 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.11.2000 tarih ve 24245 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

lere göre ceza uygulamasını karşılaştırıp, mükellef lehine olanları uygulamaya yoluna gitmesi gerekmektedir.

Buna göre, yapılacak karşılaştırmada dikkate alınmak üzere, 1997 yılında yürürlükte olan hükümlere göre ceza uygulaması şu şekilde olmaktadır :

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

VUK'nun 359. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, VUK'nun 344. maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasına hükümlenacağı belirtilmiştir.

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

VUK'nun 359. 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 hükümlenacağı belirtilmiştir.

1997 yılında yürürlükte olan hükümlerine göre ceza uygulaması ile 4369 sayılı Kanunla getirilen hükümlere göre ceza uygulamasının karşılaştırılması sonucunda, sahte belge kullanılması halinde hükümlenilecek ağır hapis cezasının alt limitinin üç yıldan on sekiz aya, üst limitinin ise beş yıldan üç yıla düşürüldüğü açıkça görülmektedir.

Bu durumda, geçici 21. 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 Danıştay'da 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, ilgili- lere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur. Cezayı gerektiren olayın saptanma- sına ilişkin tutanak ile inceleme raporunun birer örneğinin de, ceza ihbar- namesine eklenerek ilgiliye verilmesi gerekir.

8.2. Hapis Cezalarını Gerektiren Suçlarda İzlenecek Prosedür :

Yapılan incelemeler sırasında, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık ve işti- rak suçlarının işlendiğinin saptanması halinde, söz konusu durumun yetki- li Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Bu bildirim, merkezi denetim elemanları tarafından doğrudan doğruya yapılır. Vergi incelemesi- ne yetkili olan diğer memurlarda ise, bildirim için ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütala- ası gerekir.

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

Ceza mahkemesi tarafından verilecek kararlar, vergi cezalarını uygulaya- cak 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 süresi- nin bittiği tarihten,

● Cezaya karşı dava açılmış ise, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi da-iresince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden,

başlayarak bir ay içinde ödenir.

8.3.2 Vergi Ziyai Cezasına, Gecikme Faizi Uygulaması :

4369 sayılı Kanunun, 1.1.2003 tarihinde yürürlüğe girecek olan 16. mad-desiyle, Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesine aşağıda yer alan fıkra ek-lenmişti:

"Şu kadar ki; dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süre -sinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süre -ler için 112 nci maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesapla -nır ve cezanın ödeme süresi içinde ödenir."

Bu şekilde, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına gecikme faizi uygu-lanması öngörülmüş ve uzun süren yargılama süreci içinde enflasyonun uygulanacak olan ceza miktarını aşındırmasına engel olunmak istenilmiş-ti.

Ancak, 4444 sayılı Kanunun 14. maddesinin B fıkrasının 2 numaralı ben-diyle, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına gecikme faizi uygulanma-sını öngören, Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinin son fıkrası yürür-lükten kaldırılmıştır

Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesinin son fıkrasını yürürlükten kaldı-ran 4444 sayılı Kanunun 14. maddesinin B fıkrasının 2 numaralı bendi, ay-nı Kanunun 15/3. maddesi uyarınca bu Kanunun yayım tarihinde yani 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır.

Bu durumda, 4369 sayılı Kanunla konuya ilişkin olarak yapılan bu düzen-leme, yürürlüğe girme ve uygulanma olanağı bulamadan yürürlükten kal-dırılmıştır

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 ziyat cezasının kesilmesini gerektiren (iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden yazılı olarak bildiren mükelleflere vergi ziyat 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 gündün 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 fiillerinden doğan cezalarla sınırlı olacaktır Mirasçılarının 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 hallerde 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 işleme - ye 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 hükümünden faydalandırılmaz.

Örnek 13 :

Mükellef (L)'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 artı 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 artı 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 alacağıının tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntılı bir

durum teşkil eder. Bu nedenle, VUK'na 205 sayılı Kanunla getirilen uzlaşma müessesesiyle, mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmesine imkan sağlanmıştır.

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanunla uzlaşma müessesesinin işleyiş şeklinde çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış, kısmi uzlaşma olanağı getirilmiş, uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma tarihinin sonuna kadar düşünme süresi tanınmış, uzlaşma görüşmelerinde gözlemci bulundurabilme olanağı sağlanmış ve geçiş dönemine ilişkin uygulamalar belirlenmiştir.

4444 sayılı Kanunla ise, yapılan bu düzenlemelerin bir kısmı revizyona tabi tutularak vergi cezaları tekrar uzlaşma kapsamına alınmış ve hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda ise vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır.

4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, yapılacak uzlaşmaların (tarhiyat öncesi uzlaşma dahil), şu şekilde yürütülmesi gerekmektedir:

➤ 1.1.1999 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

Ağır kusur ve kusur cezalı 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. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca, 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, salınan vergi ve ceza uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizi uzlaşma konusu yapılamayacaktır.

➤ 1.1.1999 - 14.8.1999 Tarihleri Arasında Kalan Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

1.1.1999 - 14.8.1999 tarihleri arasında kalan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezalılı olarak yapılacak tarhiyatlarda, sadece vergi aslı tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Uzlaşılan vergi aslına göre, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının düzeltilmesi yoluna gidilecektir

Ancak, anılan dönemlere ilişkin olarak, 344. maddenin ikinci fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise, hem vergi aslı hem de vergi ziyai cezası tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Ayrıca, kendiliğinden verilen beyannameler için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyai cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir.

➤ 14.8.1999 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemlerine İlişkin Tarhiyatların Uzlaşmasında Yapılması Öngörülen Uygulama :

Tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, sadece ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılabilecek olup, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda ise, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile vergi ziyai cezasının yanısıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen hapis cezasını gerektirir fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların, hem tarhiyat sonrası uzlaşmaya hem de tarhiyat öncesi uzlaşmaya

konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, vergi aslına uygulanan gecikme faizleri de hiçbir şekilde uzlaşmaya konu edilemez.

➤ **Yapılacak Tarhiyatın Vergilendirme Dönemi Ne Olursa Olsun Yapılması Öngörülen Uygulamalar :**

Birden fazla nedenle vergi tarhiyatını gerektiren bir durumun bulunması nedeniyle matrah veya matrah farklarının bölünebilir olması halinde, matrah veya matrah farkının bir kısmına uzlaşılırken geriye kalan kısmına uzlaşılmaması, diğer bir ifadeyle kısmi uzlaşmadan yararlanılabilmesi mümkündür¹³.

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 mümkün olabilecektir.

Mükellefin, 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 gözlemci olarak bulundurması olanağı bulunmaktadır

Örnek 14 :

(M) A.Ş., 1996 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 900.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1996 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında in -

¹³ Ancak, yasal düzenleme ile getirilen kısmi uzlaşma olanağı, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle, tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ortadan kaldırılmıştır. Bu durum, 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’te de korunmuştur. Fakat, söz konusu düzenleme, Danıştay 4. Dairesinin E: 1999/5635 K: 2000/2810 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

celeme konusu yapılmıştır. Saptanan matrah farkı olan 200.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranında olmak üzere 50.000.000 lira tutarında reşen kurumlar vergisi salınması gerekmektedir (geçici vergi, gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler göz ardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesilecek cezaya ilişkin olarak, 1996 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik mükerrer 347/1 ve 349. maddeleri uyarınca, bulunan matrah farkının 200.000.000 liradan az olmaması ve beyannamede yazılı matrahın % 10'unu geçmesi nedeniyle, salınacak kurumlar vergisinin iki katı olmak üzere 100.000.000 lira tutarında ağır kusur cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum, salınması öngörülen vergi ve ceza tutarı için VUK'nun 4008 sayılı Kanunla değişik ek 11. maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamıştır. Vergi dairesine tevdi edilen inceleme raporuna göre işlem yapılmış olup, söz konusu vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiştir. Düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri mükellef kuruma 1 Eylül 2001 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef kurumun, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, yani 1 Ekim 2001 tarihine kadar yazılı olarak başvurusu halinde uzlaşmadan (tarhiyat sonrası) faydalanabilecektir.

Mükellef kurum, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan vergide herhangi bir indirim yapılmaması ve kesilen kaçakçılık cezasının % 90 indirimle 10.000.000 lira olarak alınması konusunda uzlaşmaya varılmıştır.

Bu durumda, uzlaşılan vergi ve cezalar konusunda düzenlenen ve bir örneği mükellef kurumun temsilcisine verilen uzlaşma tutanağı tahakkuk fi -

şı yerine geçecektir. Uzlaşılan vergi ve cezaların, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekecektir. Vergi da - iresi, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar verginin aslı üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplayacaktır.

Örnek 15 :

(N) A.Ş., 1997 hesap dönemine ilişkin olarak % 25 oranına tabi olmak üzere 2.000.000.000 lira kurumlar vergisine tabi kazanç (matrah) beyan etmiştir. Mükellef kurumun 1997 hesap dönemi faaliyetleri, 2001 yılında inceleme konusu yapılmıştır. Mükellef kurumun 100.000.0000 lira tutarın - da sahte belgeyi bilerek kullanmak suretiyle, anılan yıl dönem kazancını bu tutarda eksik saptadığı belirlenmiştir. Saptanan matrah farkı olan 100.000.000 lira üzerinden, VUK'nun 30. maddesi uyarınca % 25 oranın - da olmak üzere 25.000.000 lira tutarında re'sen kurumlar vergisi salınma - sı gerekmektedir (geçici vergi, K.D.V., gelir vergisi stopajı ile fon payına ilişkin yükümlülükler gözardı edilmiştir).

Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21. madde hükmü gereğince; kesile - cek cezaya ilişkin olarak, 1997 yılında yürürlükte olan hükümlerin dikka - te alınması gerekmektedir. VUK'nun, 4008 sayılı Kanunla değişik 344/2 ve 2365 sayılı Kanunla değişik 345. maddeleri uyarınca, salınacak ku - rumlar vergisinin üç katı olmak üzere 75.000.000 lira tutarında kaçakçı - lık cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun, VUK'nun 4008 sayılı Kanunla değişik ek 1 ve ek 11. maddeleri uyarınca, söz konusu tarhiyatın kaçakçılık cezalı olması nede - niyle, salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık cezasının uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir.

Vergi dairesine tevdi edilen inceleme raporuna göre işlem yapılmış olup, söz konusu vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiştir. Düzenlenen vergi ve ce - za ihbarnameleri mükellef kuruma 5 Ekim 2001 tarihinde tebliğ edilmiş -

tir. Mükellef kurum, salınan vergi ve kesilen cezaya ilişkin olarak vergi mahkemesinde dava açmama yoluna gitmiştir. Mükellef kurum, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, 4 Kasım 1998 tarihinde VUK'nun 3239 sayılı Kanunla değişik 376. maddesinde yer alan cezalar da indirim hükümlerinden yararlanmak istediklerini ve vergi aslı ile indirimden sonra kalan cezayı vadesinde ödeyeceklerini vergi dairesine bildirmiştir.

Mükellef kurum adına kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezasını içeren, bundan başka bir ceza ihbarnamesi bulunmamaktadır. Bu nedenle, ilk defa olması nedeniyle kesilen kaçakçılık cezasında % 50 oranında indirim yapılacaktır. Bu durumda, salınan vergi olan 25.000.000 lira ile indirimden arta kalan 37.500.000 liralık cezanın, dava açma süresinin bitiminden itibaren 1 ay içinde, yani 4 Aralık 2001 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir, aksi takdirde cezalarda indirim hükümlerinden yararlanması mümkün değildir. Mükellef kurum, söz konusu tutarları anılan tarihte ödeme konusu yapmış olup, söz konusu indirimden yararlanmıştır.

Örnek 16 :

(O) Anonim Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyanı incelenmiştir. Söz konusu beyanname 25 Şubat tarihi itibarıyla 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 ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellef kurum 100.000.000 lira tutarında vergi kaybına neden olmuştur. Mükellef kurum adına 100.000.000 liralık reşen katma değer vergisi salınacaktır. Bunun yanı sıra, kayba uğratılan bu vergi nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 1999 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiş olup, kesilen vergi zıya cezasının tutarı $((100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 408.000.000 lira olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum sadece vergi aslı açısından uzlaşmadan yararlanabilir. Mükellef kurum süresi içinde uzlaşma talebinde bulunmuştur. Yapılan uzlaşma toplantısında, salınan verginin 80.000.000 liraya indirilmesi konusunda uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda, kesilen cezanın, kesilen 80.000.000 liralık vergi aslı üzerinden yeniden hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir.

Ceza hesaplamasında uzlaşılan vergi tutarı olan 80.000.000 lira esas alınacaktır. Normal vade tarihinden inceleme raporunun vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Buna göre, ödenmesi gereken vergi zıya cezası $((80.000.000 + (80.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2)) \times 3 =)$ 326.400.000 lira olmaktadır.

Daha önceden mükellef adına ceza ihbarnamesi ile 408.000.000 liralık ceza kesilmiştir. Uzlaşılan vergi tutarına göre ise, ödenmesi gereken ceza tutarı 326.400.000 liradır. Bu durumda, mükellef adına kesilen $(408.000.000 - 326.400.000 =)$ 81.600.000 liralık ceza terkin edilerek, gerekli düzeltme yapılacaktır.

Bu yanında, söz konusu durumun kurumlar vergisi açısından da eleştiri konusu yapılacağı açıktır.

Örnek 17 :

(P) Limited Şirketinin Ocak 1999 dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi 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 ve ilgili dönemde mükellefin kendi beyanına göre ödenecek katma değer vergisinin bulunduğu 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 ziyai cezası kesilecektir.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilerek 13 Eylül 1999 tarihi itibarıyla vergi dairesinin kayıtlarına girmiştir. Normal vadede tarihinden inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihe kadar 6 ay geçmiştir. Burada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Anılan dönemlerde gecikme faizinin aylık oranı % 12'dir. Bu durumda, kesilecek vergi ziyai cezası $(100.000.000 + (100.000.000 \times 0,12 \times 6 / 2) =)$ 136.000.000 lira olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'na, 4444 sayılı Kanun'la eklenen geçici 23. maddesi gereğince, mükellef kurum vergi aslının yanı sıra kesilecek vergi ziyai açısından da uzlaşmadan yararlanabilir.

9. DİĞER YAPTIRIMLAR :

Her ne kadar bir ceza karakteri taşımamakla birlikte, verginin eksik veya zamanında tahakkuk ettirilmemesine bağlı olarak doğan gecikme faizi ile tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi halinde hesaplanması söz konusu olan gecikme zammına ilişkin uygulamaların da konuyla olan yakın ilgisi nedeniyle ele alınarak açıklanması yerinde olacaktır

9.1. Gecikme Faizi Uygulaması :

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için, bunların ilgili bulun-

duğu döneme ilişkin normal vade tarihinden; dava konusu yapılmaksızın kesinleşmeleri halinde tahakkuk tarihine, dava konusu yapılmaları halinde ise yargı organının tebliğ tarihine kadar gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenilmiş olup, konuya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

9.1.1. Tarhiyatın Dava Konusu Yapılmaması Halinde :

Tarhiyatın, dava konusu yapılmaksızın kesinleşmesi halinde, normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır

Örnek 18 :

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari faaliyeti olan mükellef (R) 1998 vergilendirme dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesini yasal süresi olan 1999 yılı Mart ayı içerisinde vermemiştir. Bunun üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen cezalar kendisine 15.06.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef tarhiyatı dava konusu yapmamış ve tahakkuk kesinleşmiştir. Bu durumda, yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi 15.07.2000 olmaktadır.

Vergi ve gecikme faizinin verginin tahakkuku tarihinden itibaren bir ay içinde, cezanın ise dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödeneceği VUK'nun 112/1 ve 368/1. maddelerinde belirtilmiştir. Bu durumda vergi, gecikme faizi ve cezanın en geç 15.08.2000 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, ödeme süresinin son günü vade tarihi olup, normal vade tarihleri;

- 1. taksidin normal vade tarihi 31 Mart 1999,
- 2. taksidin normal vade tarihi 30 Haziran 1999,

- 3. taksidin normal vade tarihi 30 Eylül 1999,

şeklinde olacaktır.

Bu durumda; gecikme faizi hesabında ay kesirleri dikkate alınmayacağından Temmuz ayı için gecikme faizi hesaplanmayacak olup, taksit dönemlerine göre;

- 1. taksit için Nisan 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında,
- 2. taksit için Temmuz 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında,
- 3. taksit için Ekim 1999 - Haziran 2000 dönemleri arasında,

kalan süreler için gecikme faizi uygulanacaktır.

9.1.2. Tarhiyatın Dava Konusu Yapılarak, Vergi Mahkemesi Kararıyla Onanması Halinde :

Tarhiyatın dava konusu yapılarak vergi mahkemesi kararı ile onaylanması halinde ise, gecikme faizi; dava konusu yapılan verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, vergi mahkemesi kararı üzerine yeniden düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar olan süre için hesaplanacaktır.

Örnek 19 :

Mükellef (S) 1998 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesini 1999 yılının Mart ayında bağlı bulunduğu vergi dairesine vermemiştir. Bu durum ise; VUK'nun 30. maddesine göre re'sen takdiri gerektirmektedir.

Bu nedenle mükellefin hesapları incelenmiş ve adına vergi salınarak ceza kesilmiştir. Tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ilişkin ihbarnameler mükellefe 18.2.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef tebliğ tarihinden iti -

baren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, idarece yapılan tarhiyatı tamamen veya kısmen tasdik etmiştir. Bu karar üzerine vergi mahkemesince vergi ve ceza yeniden hesaplanarak düzenlenen ihbarnameler 10.07.2000 tarihinde idare tarafından mükellefe tebliğ edilmiştir.

Bu duruma göre; 18.02.2000 tarihinde ihbarname ile tebliğ edilmiş olan vergi ve cezalar için 30 günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmış olması nedeniyle, bu vergi ve cezalar ile ilgili tahsil işlemleri duracaktır. Vergi mahkemesi idarece yapılmış olan tarhiyatı tamamen veya kısmen onanmış olduğundan, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi ve ceza yeniden hesaplanmış ve ihbarname mükellefe 20.07.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Yani vergi anılan tarihte tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden vergi ile cezanın ödenmesi ise 20.07.2000 tarihinden itibaren bir aylık süre içinde yapılacaktır.

Re'sen tarh edilen vergi açısından gecikme faizinin hesaplanacağı süre; 1 Nisan 1999 tarihi ile 30 Haziran 2000 tarihi arasında geçen süre olacaktır. Ancak gelir vergisi üç taksit halinde ödendiğinden gecikme faizinin hesaplanmasında taksit miktarı ve ödenme zamanlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Kesilen ceza açısından gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Ayrıca gecikme faizinin hesaplanması sırasında ay kesirleri nazara alınmayacağından gecikme faizinin 01.04.2000 ile 30.06.2000 tarihleri arasında geçen süreler için hesaplanması gerekir.

9.1.3. Tarhiyatın Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Kararıyla Onanması Halinde :

VUK'nun 112. maddesinin 3 numaralı bendinin (b) fıkrasında gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin sonu yargı organı kararının tebliğ tarihine bağlanmıştır. Maddede geçen yargı organı ifadesinden Vergi Mahkemesi,

Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın anlaşılması gerektiği 172 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirtilmiştir. Yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıklarda, vergi ve buna bağlı cezalar vergi mahkemesi kararıyla kısmen ve tamamen onanmış ise bu karar üzerine tahakkuk etmekte, dolayısıyla da vergi ve ceza tahsil edilebilir safhaya gelmiş bulunmaktadır. Bir üst yargı merciinde dava açılması (üst yargı merciinde yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olması hali hariç) vergi ve cezanın tahsilini durdurmamaktadır.

Mükellefin aleyhine sonuçlanan vergi mahkemesi kararına karşı vergi mahkemesi kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde veya temyiz yoluyla Danıştay'da dava açılması halinde; vergi, vergi cezası ve gecikme faizinin tahsil işlemi durmaz, tahsil işlemine devam edilir.

Gecikme faizinin hesaplanacağı süre ise; dava konusu olan verginin, kendi vergi kanunlarında belli edilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, üst yargı organınca yürütmeyi durdurma kararı verilmemişse veya yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmamışsa, dava konusu yapılan ve mükellef aleyhine sonuçlanan vergi mahkemesi kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre olacaktır.

Ancak, vergi mahkemesi tarafından mükellef tarafından açılan davanın kabul edilmesi ve tarhiyatın terkin edilmesi halinde, tahsil işlemlerinin yapılamayacağı ortadadır. İdare tarafından vergi mahkemesi kararının temyiz edilmesi ve bunun sonucunda Danıştay tarafından bozma kararı verilerek tarhiyata onay verilmesi durumunda ise, vergi dairesi üst yargı kararı üzerine vergi ve ceza miktarını yeniden hesap ederek mükellefe ihbarname ile tebliğ edecektir.

Bu durumda gecikme faizinin hesaplanacağı süre ise; dava konusu olan verginin, kendi vergi kanunlarında belli edilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yargı kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre olacaktır.

9.1.4. Tarhiyatın Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmesi Halinde :

Vergi Usul Kanunu'na 205 sayılı Kanunla eklenen bölümde yer alan hükümler çerçevesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen cezalar konusunda idare ile mükellefler uzlaşabilmektedir. Uzlaşma talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmanın vaki olması durumunda, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih itibariyle ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler tahakkuk eder ve kesinleşir. Mükellef veya adına ceza kesilenler üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunamazlar.

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmalarda, verginin uzlaşma yoluyla kesinleşmesi halinde, uzlaşılan vergilere normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ise, mükellef veya ceza muhatabı, tarh edilen vergi veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 güne kadar uzatılır.

9.2. Gecikme Zammı Uygulaması :

Gecikme zammı uygulamasına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer verilmiştir. Anılan Kanununun 51. maddesinde yer alan hüküm uyarınca; amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına, vadenin bitim tarihinden itibaren, her ay için ayrı ayrı olmak üzere % 9 oranında gecikme zammının uygulanması gerekmektedir. Ancak, söz konusu gecikme zammının oranının; aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı olmak üzere % 10'una kadar indirilmesine, bir katına kadar artırılmasına dair Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki son olarak 26.10.2000 tarih ve 2000/1555 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmış olup, 02.12.2000 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gecikme zammının oranı % 5 olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede belirlenen gecikme zammının uygulama dönemleri itibariyle oranlarına ise aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Uygulamanın Başlangıç Tarihi	Tahsilat Genel Tebliği Numarası	Aylık Gecikme Zammı Oranı (%)	Yıllık Gecikme Zammı Oranı (%)
01.01.1990	378	7	84
01.01.1994	381	9	108
08.03.1994	383	12	144
31.08.1995	389	10	120
01.02.1996	391	15	180
09.07.1998	403	12	144
21.01.2000	408	6	72
02.12.2000	411	5	60

Gecikme zammının hesabında, ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bu nedenle, ödemede bir gün dahi gecikilmesi halinde bile, bir aylık gecikme zammı alınır. Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanan vergi ziyai cezası hariç olmak üzere, ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanması söz konusu değildir. Uygulanacak gecikme zammının tutarı ise, 500.000 liradan az olamaz.

Gecikme zammı oranı her aya ayrı uygulanacağından, gecikme zamlarının hesabında sürelerin tesbiti önem arz etmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde, Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunarak, aksine bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı sürelerin hesaplanmasında anılan kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 18/2. maddesinde "süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Bittiği aydan başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kamu alacaklarının vade tarihleri ayın son günleri dışında olan bir tarihe rastladığı takdirde, izleyen aylarda sürenin başladığı güne tekabül eden bir gün bulunduğundan gecikme zammı hesabında herhangi bir problemle karşılaşılmamaktadır.

Örneğin, Katma Değer Vergisinde Mart dönemine ilişkin beyannamenin 25 Nisan tarihine kadar verilmesi ve tahakkuk eden verginin aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Vade tarihi 25 Nisan olan amme alacağı bu tarihte ödenmediği takdirde, izleyen her ayın 25. günleri esas alınarak, aylık dönemler halinde ödeme tarihine kadar gecikme zammı hesaplanacaktır.

Vade tarihlerinin ayın son gününe rastlaması halinde ise, izleyen ayın 30 veya 31 gün sürmesi gecikme zammı hesabını etkilememekte, ayın son gününe kadar ödeme yapıldığı takdirde bir aylık gecikme zammı alınması gerekmektedir. Buna göre, ayın son gününün 30 veya 31 olması ve hatta

Şubat ayının 28 yada 29 gün sürmesinin sürenin hesabını etkilememesi, vadenin bitim tarihini izleyen her ayın son günleri esas alınarak aylık devreler halinde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir

Örnek 20 :

100 milyon lira tutarındaki 31 Ocak 2000 vadeli bir amme alacağı 3 Mayıs 2000 tarihinde ödendiği takdirde;

- *1 Şubat 2000 - 28 Şubat 2000 tarihleri arasındaki 1. ay için % 6,*
- *1 Mart 2000 - 31 Mart 2000 tarihleri arasındaki 2. ay için % 6,*
- *1 Nisan 2000 - 30 Nisan 2000 tarihleri arasındaki 3. ay için % 6,*
- *1 Mayıs 2000 - 03 Mayıs 2000 tarihleri arasındaki 4. ay için % 6,*

Olmak üzere, toplam (100.000.000 x 0,06 x 4 =) 24.000.000 lira tutarında gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir. Gecikme zammının hesabında, son aydaki ay kesrinin tam ay olarak dikkate alınması gerekmektedir.