

# **VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE SINIF DEĞİŞTİRME VE 506 SAYILI KANUN'DA YER ALAN İDARİ PARA CEZASI UYGULAMALARINA ETKİSİ**

**Mehmet BULUT \***

## **GİRİŞ**

506 Sayılı Kanun'a ilişkin uygulamalara genel bir çerçevede bakıldığında bazı hükümlerinin doğrudan veya dolaylı olarak vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerle ilişkilendirildiği göze çarpmaktadır. Özellikle 216 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun doğrudan veya dolaylı olarak sosyal sigorta uygulamalarına yön vermektedir. Bu doğrultuda göze çarpan en çarpıcı ilişki ise 216 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176 ila 180. maddeleri arasında düzenlenmiş olan tüccar sınıflarının 506 Sayılı Kanun'da düzenlenmiş olan idari para cezaları üzerindeki etkisidir. Bu çalışmamızda öncelikle 216 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tüccar sınıfları (176, 177 ve 178. maddeler) ve sınıf değiştirme hususlarına (179 ve 180. maddeler) değinilecek olup ardından da tüccar sınıflarının ve sınıf değiştirmeye ilişkin hükümlerin, 506 Sayılı Kanun'un idari para cezaları ile ilgili 140. maddesi ile Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği hükümleri açısından önemine değinilecektir.

## **1. VUK'A GÖRE TÜCCAR SINIFLARI**

VUK 176. maddeye göre; tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır.

- Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;
- İkinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

\* Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettiş Yrd., Maliye Anabilim Dalı Uzmanı, Gazi Üniversitesi SBE Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi

VUK 177. maddesine göre aşağıda yazılı tüccarlar, Birinci sınıfa dahil olan tüccarlardır; (Aşağıda 364 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile 1.1.2007'den itibaren belirlenen tutarlar dikkate alınmıştır.)

a) Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 100.000, - YTL veya satışları tutarı 140.000, - YTL'yi aşanlar,

b) Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 56.000, - YTL'yi aşanlar,

c) a ve b numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde b numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 100.000, - YTL'yi aşanlar,

d) Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler işgal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.),

e) Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmemeyenler, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.),

f) İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

VUK'un 178. maddesine göre aşağıda yazılı tüccarlar ikinci sınıfa dahil olan tüccarlardır;

a) VUK 177'inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar,

b) Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

## 2. VUK'A GÖRE SINIF DEĞİŞTİRME

### a) Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçiş

VUK 179. maddeye göre; iş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebilirler:

i. Bir hesap döneminin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlerden %20'yi aşan bir nispete düşük olursa, veya;

ii. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlere nazaran %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

VUK 179. maddede bahsi geçen hadler 177. maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan tutarlarla ilişkilidir. Söz konusu tutarlar her sene Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan genel tebliğlerle yeniden düzenlenmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre bir

hesap döneminin iş hacmi 177. maddede yer alan ilgili tutardan/tutarlardan %20'yi aşan nispette düşüklük gösterirse bilanço usulüne defter tutmaktan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya geçilebilir. Ayrıca arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177. maddede yer alan ilgili tutardan/tutarlardan %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse yine bilanço usulüne göre defter tutmaktan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya geçilebilir. Ancak burada çoğu kez yanlış anlaşılan ve yorumlanan bir husus söz konusudur. Arka arkaya üç dönem gerçekleşecek düşüş, toplam olarak %20'yi aşmalı mıdır, yoksa aşmamalı mıdır? Söz konusu cümlede geçen “**kadar**” kelimesi arka arkaya üç dönem düşüş olmasını ve söz konusu düşüş tutarları toplamının da %20'den düşük (yani %20'ye kadar) olmasını ifade etmektedir. Yani örneğin, arka arkaya üç dönem 177. maddede yer alan hadlere nazaran %1, %2 ve %1,5'lik düşüşlerin gerçekleşmesi birinci sınıftan ikinci sınıfa geçiş için yeterlidir.

VUK 179. maddede dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise birinci sınıftan ikinci sınıfa geçişin ihtiyarilik göstermesidir. Nitekim maddede yer alan “...ikinci sınıfa **geçebilirler.**” tabiri isteğe bağlı bir uygulamaya işaret etmektedir.

#### **b) İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçiş**

VUK 180. maddeye göre; iş hacmi bakımından ikinci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler.

- i. Bir hesap döneminin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlerden %20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;
- ii. Arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177. maddede yazılı hadlere nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

VUK 179. madde ile ilgili olarak yukarıda yapmış olduğumuz açıklamaların çoğu VUK 180. madde için de geçerlidir. Söz konusu madde hükmüne göre bir hesap döneminin iş hacmi 177. maddede yer alan ilgili tutardan/tutarlardan %20'yi aşan nispette fazlalık gösterirse işletme hesabı esasına göre defter tutmaktan bilanço usulüne göre defter tutmaya geçilir. Ayrıca arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177. maddede yer alan ilgili tutardan/tutarlardan %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse yine işletme hesabı esasına göre defter tutmaktan bilanço usulüne göre defter tutmaya geçilir. Dikkat edilirse VUK 180. maddede bir düşüşten değil artıştan bahsedilmektedir. Ayrıca burada 179. maddeden farklı olarak arka arkaya üç yıl değil iki yıl değişiklik olmasından bahsedilmektedir. Bunun sebebi ida-

renin mükelleflerinin bilanço esasına göre defter tutmalarını tercih etmesi yönündeki uygulamalarıdır. Yine bu maddede de söz konusu arka arkaya iki dönemlik artışların oransal olarak 177. maddedeki hadlere nazaran %20'yi aşmasına gerek yoktur. Nitekim burada da VUK 179. maddede olduğu gibi "kadar" kelimesi kullanılmıştır. Yani örneğin, arka arkaya iki dönem 177. maddede yer alan hadlere nazaran %1 ve %3'lük fazlalıkların gerçekleşmesi ikinci sınıftan birinci sınıfa geçiş için yeterlidir.

VUK 180. maddede dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise ikinci sınıftan birinci sınıfa geçişin ihtiyarilik göstermemesidir. Nitekim maddede yer alan "...birinci sınıfa geçerler." tabiri zorunlu bir uygulamaya işaret etmektedir.

### **3. SINIF DEĞİŞTİRME HÜKÜMLERİNİN 506 SAYILI KANUN'DAKİ İDARİ PARA CEZASI UYGULAMALARINA ETKİSİ**

506 Sayılı Kanun'da defter tutma usulüne göre cezalar derecelendirilirken bilanço usulüne göre defter tutanlar, diğer defter tutanlar ve defter tutmayanlar şeklinde bir ayrıma gidilmektedir. Söz konusu ayırım 506 Sayılı Kanun'da idari para cezalarına ilişkin hükümleri düzenleyen 140. maddenin (a) ve (d) bentlerinde yapılmıştır.

Nitekim 506 Sayılı Kanun'un 140.

maddesinin (a) bendine göre; Bu Kanununun 8. maddesinde belirtilen bildireyi Kanunda belirtilen tarihte Kuruma vermeyenlere;

1-Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için üç aylık asgari ücret tutarında,

2-Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için iki aylık asgari ücret tutarında,

3- Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret tutarında idari para cezası verilmektedir.

506 Sayılı Kanun'un 140. maddesinin (d) bendine göre ise; defter ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğünü Kurumca yapılan yazılı ihtarla rağmen onbeş gün içinde mücbir sebep olmaksızın yerine getirmeyenlere;

1- Bilânço esasına göre defter tutmakla yükümlü iseler aylık asgari ücretin oniki katı tutarında,

2- Diğer defterleri tutmakla yükümlü iseler aylık asgari ücretin altı katı tutarında,

3- Defter tutmakla yükümlü değil iseler aylık asgari ücretin üç katı tutarında idari para cezası verilmektedir.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 25. maddesinde, "işverenlerin diğer kanunlar gereğince tutmak zorunda oldukları defterlerle dayandığı belgeler, Aylık prim ve Hizmet Belgesinin dayandığı belgeler niteliğinde sayılır" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün ardından ise altı bent halinde hangi hallerde defter ve belgelerin ge-

çersiz sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu hallerden bir tanesi de Vergi Usul Kanun'u gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterlerin gererli sayılmayacağıdır.

506 Sayılı Kanun'un 140. maddesinin (d) bendinin son fıkrasına göre; defter ve belgelerinin tümünü bu bentte belirtilen süre içinde ibraz etmekle birlikte, yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara uygun olarak düzenlemeyenlere, her bir geçersizlik hali için, ibraz edilmemesi üzerine uygulanan miktarları aşmamak kaydıyla aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır. Bu açıdan, yapılan incelemelerde işverenin hangi tüccar sınıfına tabi olduğunun dolayısıyla da tutacağı defter türünün tespit edilmesinin büyük önemi vardır. Söz konusu tespitler yapılırken VUK 179 ve 180. maddelerde yer alan sınıf değiştirme hükümlerinin de özenle tatbik edilmesi gerekmektedir. Özellikle ikinci sınıf bir tüccarın kayıt ve belgeleri incelenirken faaliyet türüne göre geçmiş iki dönemdeki yıllık alım, satım ve hasılat tutarları göz önünde tutularak birinci sınıf tüccar sayılıp sayılmayacağı dolayısıyla da bilanço usulüne göre defter tutup tutmayacağıının tespiti gerekmektedir.

### SONUÇ

506 Sayılı Kanun'da yer alan idari para cezalarının uygulanmasında, 216 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzen-

lenmiş olan tüccar sınıfları ve sınıf değiştirme hükümlerinin çok büyük önemi bulunmaktadır. Bu hükümlerin idari para cezaları üzerindeki etkileri iki başlıkta özetlenebilir;

- a) Ceza miktarlarının tespitine etkisi,
- b) Geçersizlik hallerinin tespitine olan etkisi.

Bu etkilerden ikincisi, özellikle sosyal sigorta işlemlerinin idare tarafından denetimi noktasında kendini gösterirken, birinci etki hem uygulama hem de denetim aşamasında dikkat edilmesi gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İşverenin hangi sınıfa tabi olduğunun ve dolayısıyla da hangi tür defter tutacağıının tespiti hem uygulamada eşgüdümün sağlanması hem de haksızlıklara yer verilmemesi açısından çok önemlidir. Bu sebeple hem tüccar sınıflarına hem de sınıf değiştirmelere ilişkin hükümlerin iyi anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir. Bu noktada en önemli etken ise denetim aşamasıdır. Nitekim bu yönde çıkabilecek usulsüzlüklerin, idari işlemlerin uygulanması aşamasında tespiti pek mümkün görülmemektedir. Ayrıca sınıf değiştirme hükümlerinin çoğu zaman yanlış anlaşılması ve yorumlanması da bir başka eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Bu sebeple Sosyal Güvenlik Kurumu veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu hususta açıklayıcı nitelikte bir genelge yayımlanması yerinde olacaktır.

