

DERLEME MAKALE

**ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAATI VE CEZASINA AİT
DEĞERLENDİRMELER**
***EVALUATION OF SPECIAL IRREGULARITY MISDEMEANOR
AND PUNISHMENT***

Doç. Dr. Sedat APAK*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü ve devamındaki maddelerinde zikredilmiş olan özel usulsüzlük fiilleri ve bunlara uygulanacak cezalar kapsamında, idare tarafından tespit edilen ve kesilen bu cezalarda cezaların hem kendisinin hem de bir suç için bir takvim yılında kesilebilecek maksimum toplam ceza miktarının çok yüksek olarak belirlenmesinin yanısıra, şirket ve tacirlerin iş devamlılığına verebileceği zarar ile birlikte; özel usulsüzlük kabahatinin sadece kast ile değil taksirle de işlenebileceği bir özelliğe sahip olması, ayrıca uzlaşma kapsamına sokulmaması ve vergi suçlarında geçerli olan birleşik hükümlerinin bu tür cezalar için uygulanmaması önem taşıyan unsurlardır. Bu durum karşısında özel usulsüzlük suçlarının daha basit ve anlaşılır olacak şekilde yeniden tasnifinin yapılması, cezaların tavan olarak daha düşük miktarlar olarak belirlenmesi gerekliliği ve bu cezalar için uzlaşma müessesesinin açık olması ayrıca vergi cezaları için genel geçerliliği olan birleşme hükümlerinin uygulanabilir olmasının sağlanması da daha iyi bir vergi sistemi için olası çözümler olarak değerlendirilebilir.

Anahtar Sözcükler: Kabahat, Özel usulsüzlük fiili, Birleşme, Tekerrür.

ABSTRACT

Within the scope of the special acts of irregularities mentioned in articles 353 and beyond of the Tax Procedure Code and the penalties to be applied to them, the penalties for these penalties identified and discontinued by the administration are determined to be very high, as well as the maximum total amount of penalties that can be deducted in a calendar year for; it is important that the misdemeanor

* İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Hukuk Bilimleri Ana Bilim Dalı,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1458-0512>

of special irregularities has a property that can be committed not only by caste but also by tax, that it is not included in the scope of reconciliation and that the combined provisions of the tax offences are not applied for such penalties. In the face of this situation, the need to reclassify the crimes of special irregularities in a more straightforward manner, to determine the penalties as lower amounts as the ceiling, and to be open to the establishment of consensus for these penalties, as well as ensuring that the general late merger provisions for tax penalties are enforceable, can also be considered as possible solutions

Keywords: misdemeanor, special irregularity, merger, repetition.

1. GİRİŞ

Türk Vergi Hukuku'nda yer alan ceza sisteminde iki ana ayrım bulunmakta ve bunlar “vergi kabahatleri” ile “adli vergi suçları” olarak tanımlanmaktadır. İdari vergi kabahatlerinin alt ayrımında yer alan “özel usulsüzlük suçu”, Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesi ve devamındaki maddelerde düzenlenmiş durumdadır. Bu madde hükümlerinde yer alan kabahatler ve bunlara uygulanacak özel usulsüzlük cezaları önce genel olarak incelenecek, sonrasında ise bu kabahati oluşturan fiilin genel değerlendirilmesi yapılarak, uygulamada görülen bazı sorunlar ve olası çözüm yolları üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE USULSÜZLÜK FİİLLERİ

Bilindiği üzere Türk Vergi Hukuku yapısı içerisinde vergi suçları “adli vergi suçları” ve idari yada mali nitelikli hukuka aykırılıklar şeklinde de isimlendirilebilen “kabahatler” şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Adli vergi suçlarının ana yapısını Vergi Usul Kanun'unun 359 uncu maddesinde yer alan “Vergi Kaçakçılığı Suçu” oluşturmakta, bunun yanı sıra bu grupta “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu “ ve “Memurların mükelleflerin özel işlemi yapması” suçları da yer almaktadır (Oktar, 2017, s.351). İdari manada hukuka aykırılık şeklinde de tanımlanan kabahatler, kendi içerisinde iki ana grupta ele alınabilmektedir (Oktar, 2017, s.351). Birinci grupta “vergi ziyayı kabahati ve cezası” düzenlenirken, ikinci grupta ise “usulsüzlükler” yer almaktadır. Usulsüzlükler kendi içerisinde “genel usulsüzlük fiilleri” ve “özel usulsüzlük fiilleri” olarak ikiye ayrılmakta ve genel usulsüzlük fiilleri; birinci derece genel usulsüzlük fiilleri ve ikinci derece genel usulsüzlük fiilleri olarak düzenlenirken, özel usulsüzlük fiilleri ise; kanun koyucunun özel önem atfettiği fiiller olup, bunlar genel usulsüzlüklerin nitelikli hali olarak da

tanımlanabilmektedir (Şenyüz, 2016, s.156). Özel usulsüzlük fiilleri ya da diğer bir deyişle özel usulsüzlük kabahati aslında genel usulsüzlük kabahati fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarınca öngörülen şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi şeklinde tanımlanabilir, ancak genel ve özel usulsüzlük fiilleri arasında nasıl bir ayırım olduğu, ya da iki grup arasında nasıl bir temel farklılık olduğu noktasında kesin bir yapıya varabilmek ve bunu kesin olarak belirtmek mümkün değildir (Şenyüz, 2016, s.156).

Özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiiller, tüm vergiler için genel olarak belirlenmiş değil, sadece kanunda direkt olarak zikredilmiş bazı özel olaylar ve vergilerle ilgili olarak belirlenmiş fiiller olmakta, bu fiillerin kamu düzenini bozulmasına genel usulsüzlük kabahatlerine göre daha elverişli ortam sağlandığı düşüncesinden hareketle, ileride vergi ziyasına neden olma ihtimalini artırdığı düşünülerek bu kabahatlerin cezaları, genel usulsüzlük fiillerine göre çok daha yüksek olarak saptanmaktadır (Sarılı,2018, s.243).

3. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAATI FİİLİNİN ANALİZİ

Özel usulsüzlük suçu Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü, ayrıca mükerrer madde 354, 355, mükerrer madde 355 ve 356 ncı maddesinde düzenlenmiş bulunmakta ve bu maddeler kabahatin kanuni unsurunu oluşturmaktadır, bunun yanında bazı vergi kanunlarında da özel usulsüzlük suçuna atıf yapılmış olduğu görülmektedir (Bayraklı, 2006, s.275).

Özel Usulsüzlük Cezaları vergi sistemi için çok önemli olan; belge düzenine uyulmaması, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmemesi, damga vergisinin usulüne uygun şekilde ödenmemiş olması, vergi dairesince istenen bilgilerin verilmemiş olması ve vergi inceleme elemanına yardım edilmemesi gibi vergi sistemi için oldukça önem taşıyan hususların bozulmasını engellemek amacıyla konulmuş olduğu izlenimi vermekte ve bu nedenle özel usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlük cezalarına göre çok yüksek olarak tespit edildiği görülmektedir (Öner, 2017, s.161-162).

Özel usulsüzlük kabahatinin manevi unsuruna bakacak olursak; özel usulsüzlük kabahati hem kast hem de taksirle işlenebilir. Kişinin kanunda belirtilen şekle ilişkin hükümlere uymadığından, sonucun oluşmasını istememiş olsa bile, dikkat yükümlülüğüne aykırı olarak, taksir yani ihmal içinde bulunduğu kabul edilmekte ayrıca kanunda sayılan ve kabahat olarak değerlendirilen bu fiillerin ihlal edildiğinin bilinmiyor olunmasının failce ileri sürülmesi de mümkün olmamaktadır (Şenyüz, 2016, s.157).

Ayrıca özel usulsüzlük kabahatinde maddi unsur; kanunda zikredilmiş bulunan eylemlerin ya da kaçınmanın varlığının bulunması şeklinde değerlendirilebilir. Bu kabahat hareket ve netice unsurunun iç içe girmiş olmasından dolayı “neticesi harekete bitişik suç” olarak değerlendirilebileceği gibi, zararsuç olarak değil, “tehlike suçü” şeklinde de değerlendirilebilmektedir (Şenyüz, 2017, s.158).

Usulsüzlük fiillerine ceza uygulanmasının genel amacı; vergi ziyana uğranmasını engellemek olmakta, ancak sadece kastla değil taksirle de işlenebilen özel usulsüzlük fiillerinde, bu fiillerin işlenmesi halinde ceza kesilebilmesi için mutlaka vergi ziyana uğramış olma şartı da gerekmemekte, şekle ve usule ilişkin kanunda sayılan fiillere aykırı davranılması ceza kesilmesi için yeterli olmaktadır (Bayer ve Sazak, 2018, s.101).

Ayrıca özel usulsüzlük kabahatlerinde, genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi birleşme ve tekrür hükümleri uygulanmamakta, böylece bu özel durumlarda, hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyai cezası kesilmekte, fail genel usulsüzlük fiillerine göre çok daha ağır cezalarla karşılaşabilmektedir (Bayer ve Sazak, 2018, s.101).

4. BAZI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA AİT AÇIKLAMALAR

Özel usulsüzlük fiillerinde kanun koyucunun, genel usulsüzlük fiillerinin aksine, cezanın bağlandığı olay için genel tanımlara girilmediği, neredeyse ceza gerektiren her fiilin tek tek sayıldığı görülmektedir. Bunun yanında göze çarpan diğer bir fark, genel usulsüzlük cezalarına göre özel usulsüzlük cezalarının toplamda çok yüksek rakamlara ulaşabildiğidir. Örneğin: kastla değil ihmalle de işlenebilen bu kabahatlerden Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinde düzenlenen; fatura ve benzeri belge verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uymayanlara kesilecek olan özel usulsüzlük cezaları noktasında her bir belge için 290 liradan aşağı olmamak şartı ile bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve bu ceza toplamında tavan 148.000 lira olarak tespit edilmektedir (Sarılı, 2018, s.243).

Bir diğer örnek olarak Vergi Usul Kanunu’nun 107/A maddesi ile getirilmiş olan elektronik ortamda tebliğ hükümlerine ait zorunluluklara uymayanlara, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355 inci madde hükümlerine göre; birinci sınıf tacir ve serbest meslek gruplarına 1.200 TL, ikinci sınıf tacir ile kazancı

basit usulde tespit edilenlere 600 TL, bu mükellefin dışında kalanlara 300 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilmekte ayrıca tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumları ya da posta idarelerince düzenlenen belgelerle belgelendirme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için burada belirtilen cezalardan az olmamak şartı ile işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve bir takvim yılında kesilecek özel usulsüzlük cezası için 1.480.000 TL'ye kadar ceza kesilebilmesine izin verilmektedir (Sarılı,2018, s.245).

Son olarak belge kısmı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa yöneticilerine belge başına 1100 lira özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve tavan olarak bir takvim yılında 220.000 liraya kadar özel usulsüzlük cezasının kesilebileceği öngörülmektedir (Sarılı, 2018, s.244).

Özel usulsüzlük fiilleri açısından bir diğer özellik taşıyan unsur içtima hükümleri içerisinde yaşanmaktadır. Şöyle ki; Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı madde hükümlerine göre; tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük fiili birlikte işlenmiş olduğu halde, bunlardan sadece miktar olarak en ağır olanı kesilmekte, yani cezalar arasında içtima uygulanmakta, buna rağmen yine tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük fiilinin işlenmesi halinde ise; Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin getirdiği düzenleme ile, özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyayı cezasında içtima yani birleştirme hükümlerini uygulamamakta, hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezası ayrı ayrı uygulanabilmektedir (Öner, 2017, s.163).

Bu açıklamaya paralel şekilde; vergi kabahatlerinin belirli bir zaman dilimi içinde tekrarlaması durumu ifade eden tekerrür hükümlerinde özel usulsüzlük suçları için tekerrürün hükümlerinin uygulanmayacağı halinin varlığında önem arz etmektedir, Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu madde hükümlerine göre cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayı da beş yıl, genel usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası %50 genel usulsüzlük cezasının ise %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmış olmaktadır (Öner, 2017, s.165).

Ayrıca 21.03.2018 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 7103 Sayılı Yasanın 15 inci maddesi ile Vergi usul Kanunu'nun ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan ibarede değişikliğe gidilerek, zaten tarhiyat sonucu uzlaşmanın kapsamına dahil olmayan özel usulsüzlük cezaları, ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmıştır.

5. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer özel kanunlarda zikredilmiş bulunan özel usulsüzlük fiillerinden kaynaklanan ve vergi idaresi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezalarının her bir yıl için kesilecek toplam ceza miktarları için tutarın çok yüksek olarak tespit edildiği görülmektedir. Bu kadar yüksek ceza miktarları karşısında kastla değil taksir yani ihmalle de işlenebilen bu kabahatlerin karşılığında kesilen cezalara karşı 2018 yılında çıkarılan 7103 sayılı Torba Yasa ile uzlaşma yolunun tamamıyla kapatılmış olduğu görülmektedir. Kanımızca bu kabahatlere karşılık olarak kesilen para cezalarına karşı uzlaşma yolunun tekrar açılmış olmasının faydalı olacağı görülmektedir.

Özel usulsüzlük cezaları için bir takvim yılı için kesilecek cezalarda tavan miktarın çok yüksek olarak tespit edildiği gözlemlenmiştir. Uzlaşma yolunun da kapalı olduğu bir alanda, cezaların hem kendisinin hem de toplam üst sınırın daha düşük olarak belirlenmesi, ayrıca bu cezaların uzlaşma kapsamına alınması cezaların daha tahsil edilebilir boyuta gelmesi açısından fayda sağlayacaktır.

Özel usulsüzlük cezalarının kendi içinde daha basit bir sistematığe sahip olacak şekilde düzenlenmesi uygulaması da , vergi mükelleflerince daha anlaşılabilir ve devamında daha az kabahatin işlendiği bir vergi sistemine yol açabilecektir.

Son olarak tek bir fiille gerçekleştirilen bir kabahatin hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezasını öngörmesi halinde genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi birleşme hükümleri uygulanabilmesi ve iki cezanın ayrı ayrı kesilmesi yoluna gidilmemesi de önem taşıyan hususlardandır.

6. KAYNAKÇA

- Bayer, E., Sazak S. (2018).*Vergi Hukuku Atlası* 2.bs. Ankara: Pelikan.
- Bayraklı, H. (2006).*Vergi Ceza Hukuku*. 3.bs. Afyonkarahisar: Külçüoğlu Kültür Merkezi.
- Oktar, A. (2017).*Vergi Hukuku*. 12.bs.İstanbul: Türkmen.
- Öner, E. (2017). *Vergi Hukuku*. 8.bs.Ankara :Seçkin.
- Sarılı, M. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Ofset.
- Şenyüz, D. (2016), *Vergi ceza Hukuku*. 9.bs. Bursa :Ekin Yayınevi.