

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/366714845>

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİ

Chapter · December 2022

CITATIONS

0

READS

303

1 author:



Mutlu Yoruldu

Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİ

*Dr. Öğr. Üyesi Mutlu Yoruldu**

GİRİŞ

Çağdaş toplum yapılarında artan nüfus ve toplumsal ihtiyaçlar sebebiyle, kamu kesiminin harcama eğilimi de artmaktadır. Kamu harcamalarının önemli finansman ihtiyacı da vergiler olmaktadır. Devlet, kamusal mal ve hizmet üretiminin finansmanı ihtiyacını karşılayabilmek için vergi kapasitesine ulaşmayı hedeflerken vergi mükellefleri ise kullanılabilir (vergi sonrası) gelirlerinin azalmaması için daha az vergi ödeme eğilimindedirler.

Vergileri, diğer kamusal gelirlere ayıran en önemli özelliği karşılığının olmamasıdır. Vergi ödemeleri sonucunda vergi mükelleflerinin devletten sağladıkları doğrudan bir menfaatin olmaması ve liberal bir bakış açısı ile verginin mükelleflerce ekonomik özgürlüklerine bir müdahale olarak algılanması, vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmediği toplumlarda vergiye karşı direnç daha çok ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle devletler gönüllü olmasa da cebri uyumu sağlamak adına birtakım kanuni müesseseler geliştirmektedir. Tüm bu uyum çabalarına rağmen, her halükarda vergi alacaklısı devlet ile vergi mükellefi veyahut vergi sorumlusu arasında, vergilendirmeye ilişkin birtakım anlaşmazlık doğabilmektedir. Söz konusu anlaşmazlıkların çözümü için vergilendirmenin her iki tarafı da iki seçeneğe sahiptir. Bu seçeneklerden onarıcı veya başka bir deyişle barışçıl olanları; idari çözüm yollarıdır. Bir diğer seçenek ise yargı yoludur. Anayasanın 125. maddesinde “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık*” olduğu düzenlenmiştir. Ancak, uyuşmazlıkların yargı organlarına başvurarak çözülmesi, her iki taraf için ek maliyetler ve sürecin uzamasından kaynaklı çeşitli dezavantajlar ortaya çıkarabilmektedir. Vergi alacaklısı ve vergi borçlusu veya vergi sorumlusu bakımından, vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeksizin çözüme kavuşturulabilmesi

* mutluyoruldu@gmail.com, Balıkesir Üniversitesi.

için geliştirilen idari çözüm yolları; uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi ve cezalarda indirim müesseseleridir. Bunların dışında yine vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne destek amacıyla izaha davet ve pişmanlık ve ıslah müesseselerine Vergi Usul Kanunu'nda (VUK'da) yer verilmiştir.

Bu çalışmada, vergi uyuşmazlığı kavramı açıklandıktan sonra vergi uyuşmazlıklarının diğer idari çözüm yollarından kısaca bahsedilerek, çalışmanın esas konusunu oluşturan cezalarda indirim müessesesi analiz edilecektir.

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Uyuşmazlık, bir konu üzerinde tarafların birbirinden ayrı görüşlere katılmaları sebebiyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlığı ise vergi idaresiyle vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu arasında vergi nedeniyle doğan hukuki anlaşmazlıklardır. Vergi uyuşmazlıkları, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yaşanabilir. Diğer bir deyişle, vergi uyuşmazlıkları genel olarak vergi alacaklısı ve borçlusu veya sorumlusu arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ve bunların uygulanmasından kaynaklı ortaya çıkan anlaşmazlıkları ifade etmektedir (Yardımcıoğlu Ve Kütükçü, 2014:3).

Vergilendirme işlemleri, vergi mükelleflerinin ekonomik özgürlüklerine müdahale eden, karşılığı olmayan, cebri olması gibi spesifik özelliklerinden dolayı çoğunlukla insan haklarının ihlali boyutuyla anayasal düzlemde tartışılmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde kamu yararının gözetilmesi ve tüm işlem ve uygulamaların, idarenin keyfiyetine neden olmayacak şekilde kanunlarla çizilen alanlarda yapılması gerekliliği “kanunilik” ilkesinin bir sonucudur. Vergi hukukunun değişken ve kendini yenileyen yapısının varlığından dolayı, idari işlemleri yapan gelir idaresi ile bu işlemlerin muhatabı olan vergi mükellefler ya da vergi sorumluları arasında çeşitli uyuşmazlık yaşanması da olağan bir durum olmaktadır (Arslaner, 2016: 275).

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Kamu hizmetlerinin finansman ihtiyacı için salınan ve alınan vergiler nedeniyle devlet ve kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi doğmaktadır. Devlet veya idare ile kişiler, kurumlar arasında vergileme ilişkisinden kaynaklı doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denilmektedir (Karakoç, 2016: 3640). Vergi hukuku ilişkisinde iki taraf vardır. Bir tarafta vergilendiren olarak devlet, diğer tarafta ise vergilendirilen olarak vergi borçlusu bulunmaktadır. Vergi borçlusu, vergiyi doğuran olaya neden olan gerçek veya tüzel kişiler iken vergi alacaklısı ise vergilendirme yetkisine sahip olan genelde devlet özel de ise vergi

idaresidir. “*Vergi ödevi, bir vergi borcunun ödenmesi ve/ya da bu ödevle ilgili şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçiminde hem maddî hem de şekli boyuta ilişkin olabilmektedir*” (Karakoç, 2014: 3640).

Vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusunu olan vergi mükelleflerinin aralarında anlaşmazlık bulunması halinde, söz konusu anlaşmazlık konusunun diyalog yoluyla, onarıcı ve barışçıl şekilde çözülmesi, doğal bir beklentidir. Fakat alacaklı ve borçlunun, menfaatlerinin çakışması ve bu çakışan menfaatin iktisadi özelliğinin bulunması nedeniyle barışçıl yöntemler her zaman beklenen ve arzu edilen sonucu yani uyumsuzluğun giderilmesini ve çözümlenmesini doğuramamaktadır. Bu durumda, tarafların bağımsız ve tarafsız hakem sıfatıyla vergi yargısına yoluna başvurmaları kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yolları temel olarak uzlaşma, hata düzeltme ve cezalarda indirim müesseseleridir (Aslaner, 2016: 76). Doktrinde, vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yolu olarak, sadece uzlaşma ve hata düzeltme yollarını kabul eden görüşler de bulunmaktadır.

Genel ve geniş anlamda vergisel uyumsuzlukların idari çözüm yolları;

- Uzlaşma,
- Vergi hatalarında düzeltme,
- İzaha davet,
- Pişmanlık ve ıslah,
- Cezalarda indirimdir.

Vergi yargısı sistemi ise üç derecelidir. Yargısal çözüm yolları;

- İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri,
- İstinaf yolu olan Bölge İdare Mahkemeleri,
- Temyiz mercii olan Danıştay, şeklindedir.

2.1. Uzlaşma

Vergi hukukunda uzlaşma, vergi alacaklısı olan idare ile vergi borçlusunu arasında oluşan ya da oluşabilecek uyumsuzlukların karşılıklı anlaşarak çözüme kavuşturulmasıdır. Uzlaşmanın iki farklı türü vardır. Bunlar; tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır (Yoruldu, 2021: 40). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya mükellef, kendi adına başlatılan bir vergi incelemesi sırasında başvurabilirken, tarhiyat sonrası uzlaşmaya vergiler tarh edildikten ve ceza kesildikten sonraki aşamada başvurabilir (Şimşek, 2010: 13).

2.2. Vergi Hatalarında Düzeltme

Verginin tarh ve tahakkuk aşamalarında vergi idaresi ya da vergi ödevlisi tarafından birtakım hatalar yapılabilmektedir. Bu hataların fark edilmesi durumunda yargı yoluna gidilmeden hata düzeltme olan idari çözüm yoluyla anlaşmazlıklar sona erdirilebilir (Yoruldu, 2020a: 250).

2.3. İzaha Davet

Vergi incelemesine başlamadan ve takdir komisyonlarına gönderilmeden vergi ziyayı olduğuna işaret eden ipuçları bulunması halinde mükelleflerden açıklama talep edilmesidir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşılırsa mükellefin konuyla alakalı vergi incelemesi ve takdir komisyonuna gönderilmesinin önüne geçmekte, kanunda yazılı şartları taşıması halinde indirimli ceza uygulanarak mükellefi daha ağır yaptırımlardan korumaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 63).

2.4. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Beyana dayalı vergilerde vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi halinde mükellefin kendiliğinden ilgili makamlara bir dilekçe ile haber vermesiyle kanunun ilgili maddesindeki şartları taşıması koşulu ile vergi ziyayı cezası kesilmez. Eksiklikleri tamamlayarak kanuni süresi içinde ödenmesi beklenir (Yoruldu, 2020b: 136).

III. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESİ

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden çözüm yollarından biri de cezalarda indirim müessesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir.

3.1. Cezalarda İndirim Müessesesinin Niteliği

Cezalarda indirim müessesesi, isminden de anlaşılacağı üzere sadece cezalara yönelik bir idari çözüm yoludur. Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olan ceza muhatapları yararlanabilmektedir. Üstüne ceza düşen mükellefin tek taraflı irade açıklamasıyla kullanabileceği ve sonuç alabileceği bir çözüm yoludur. Burada vergi alacaklısı idare ile mükellef ya da sorumlu arasında pazarlık ya da uzlaşma hali yoktur (Yüce, 2015: 92). Vergi ödevlisinin başvuruda bulunması halinde şartları yerine getirmesi suretiyle cezalarda indirim müessesesinden otomatik olarak yararlanmaktadır. “*Bu nedenle, cezalarda indirime, cezalarda otomatik indirim de denilmektedir*” (Karakoç, 2019: 13).

Tahsilat aşamasında Vergi Usul Kanun'un 376'ncı maddesinde yazan şartları taşıyorsa ceza öderken vergi ödevlisi toplam ceza miktarında yine kanunda yazan oranda indirimle gidilerek kalan tutarı öder (Yüce, 2015: 92).

3.2. Cezalarda İndirim Vergi Türü Bakımından

Verginin türü bakımından herhangi bir kısıtlamaya tabi olmamakla birlikte Vergi Usul Kanun'un kapsamına dâhil olan bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalarda indirim yoluna gidilmesi mümkündür. Fakat, Gümrük İdarelerince alınan vergiler Vergi Usul Kanun'una tabi olmadığından (VUK.m.2) bu vergiler üzerine kesilen cezalar, cezalarda indirim müessesesinin kanunda sayılan şartı taşımadığından bu kapsam dışında kalmaktadır. *“Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenen ve belediyelerce tahsil edilen vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar da cezalarda indirim konusu olabilmektedir. Çünkü belediyeler tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlarda Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmektedir”* (Karakoç, 2016: 3657).

3.3. Cezalarda İndirim Ceza Türü Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde indirim kapsamına giren vergi cezaları; vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleridir. Bu nedenle hürriyeti bağlayıcı cezalar ile adli para cezaları cezalarda indirim müessesesinin dışında kalmaktadır (Karakoç 2019:13).

3.4. Cezalarda İndirim Tarhiyat Türü Bakımından

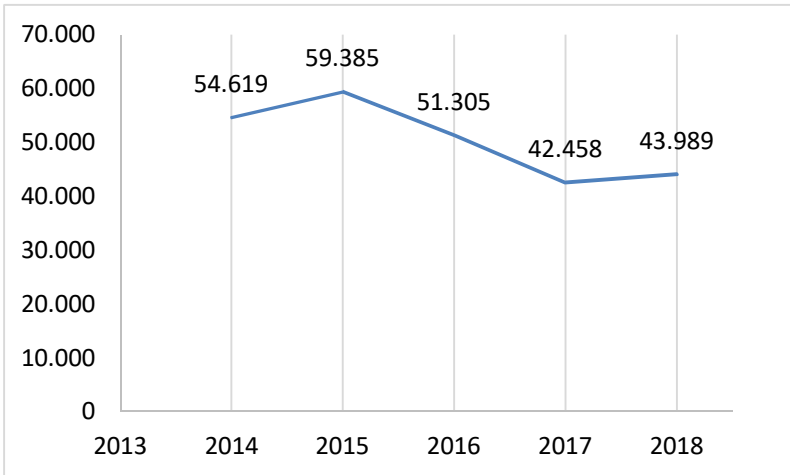
Bir vergi veya vergi farkının, cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmesi için ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmiş olması gerekmektedir. Bu üç yöntem dışında vergi cezasının indirime konu edilmesi mümkün değildir. *“Örneğin, mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezalarında indirim yapılamaz”* (Karakoç, 2016: 3666). Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine göre süresi sona erdikten sonra vergi ödevlisinin verdiği beyannameler üzerine vergi ziyayı cezasının yüzde elli kesilmesi cezalarda indirim yolunun özel bir şekli olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na göre vergi beyannamelerinin yasal süresi ve bu süreyi izleyen 15 günlük süre geçtikten sonra, pişmanlık ve ıslah yoluna başvurulmaksızın verilmesi halinde, re'sen takdire gidilmesi durumunda, beyan üzerine yapılan tarhiyata ilişkin cezalarda, cezalarda indirimden yararlanılabilir (Karakoç, 2016: 3666).

Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddelerine göre, düzeltme hükümlerince yapılan tarh işlemine kesilen vergi cezalarını vergi ödevlisinin,

cezalarda indirim yolundan faydalanarak ödemesi mümkündür. Bu durum, re'sen tarhiyat olarak düşünülebilir. Bu sebeple, vergi ödevlisi, vergi alacaklısı idarenin re'sen düzeltme sonucunu bildirmesi üzerine cezalarda indirim müessesesinden yararlanma talebinde bulunabilmektedir (Karakoç, 2016: 3667). Bir başka husus ise vergi mükellefinin vergi ziyasına, kaçakçılık sayılan hallerle neden olması durumunda, bu tarhiyat için de cezada indirim müessesesinden yararlanabilmektedir (Yüce, 2015: 92).

Aşağıda tablo 1'de Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı'na bağlı olarak faaliyet yürüten Rapor Değerlendirme Komisyonlarının (RDK) 2013-2018 yılları arasında vergi incelemesine tabi tuttuğu vergi mükellefi sayıları yer almaktadır. Tablo 2'de ise RDK tarafından tarhi istenen vergi tutarları ile kesilmesi önerilen vergi cezası tutarlarına yer verilmiştir. *“Söz konusu Yönetmelikler uyarınca RDK'lar tarafından ilgili mevzuata uygunluğu tespit edilen Vergi İnceleme Raporları karar tutanağı ile birlikte tarhiyat ve ceza işlemlerinin yerine getirilmesi için Vergi Dairesi Müdürlüklerine iletilmek üzere ilgili birimlere gönderilir. Dolayısıyla RDK'larca Vergi İnceleme Raporları üzerinde en genel ifadeyle mevzuata uygunluk ve hesaplamaların uygunluğu kontrol edilmiş olur”* (VDK Birim Faaliyet Raporu: 2018).

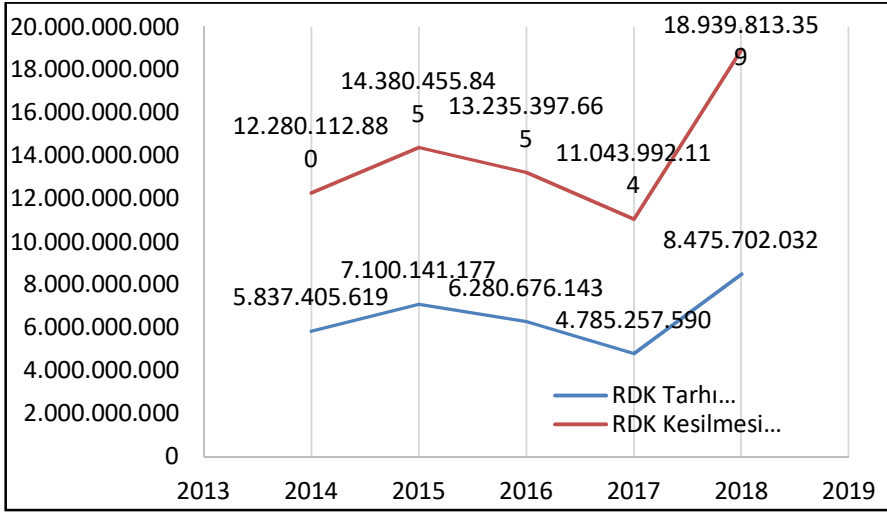
Tablo 1: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Değerleme Tarihine Göre İncelenen Mükellef Sayısı



Kaynak: VDK 2018 Faaliyet Raporu <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.

Tablo 1 yıllar itibariyle, vergi incelemesine alınan mükellef düzeyini göstermektedir. 2013 ile 2018 yılları arasında, vergi incelemesine alınan mükellef sayısının en yüksek olduğu yılın 2015 yılı olduğu görülmektedir. Mevcut karşılaştırmada, vergi incelemesine alınan mükellef sayısının en düşük olduğu yıl ise 2017 yılı olmuştur. 2015 yılından 2017 yılına kadar vergi incelemesi düzeyinin azaldığı söylenebilir. İncelenen mükellef sayısında, 2018 yılında, 2017 yılına göre çok az bir artış olduğu tespit edilmektedir.

Tablo 2: VUK Uyarınca Kesilmesi İstenen Vergi Ziyat Cezası, Usulsüzlük Cezası ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Toplamı



Kaynak: VDK 2018 Faaliyet Raporu <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.

VDK Faaliyet raporuna göre tablo 2 incelendiğinde vergi cezalarının içeriğini vergi ziyat, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluştuğu görülmektedir. Grafiğe bakıldığında, kesilmesi önerilen vergi cezaları düzeyinin, tarhi istenilen vergi tutarının üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yıllar itibariyle, asıl vergi alacağına bağlı olarak kesilen vergi cezalarının toplam tutarlarının, asıl vergi alacağından daha fazla gerçekleştiği söylenebilir. 2013 ile 2018 yılları arası değerlendirildiğinde hem tarh edilen vergi alacağı bakımından hem de kesilen vergi cezaları bakımından toplam tutar olarak en düşük gerçekleşmeye sahip olan yıl 2017 yılı olmuştur. 2018 yılında ise büyük bir sıçrama gerçekleşerek yaklaşık 2 kat daha fazla vergi tarh edilmiş ve bunu takiben kesilmesi önerilen ceza tutarları da artmıştır. Tablo 2, Tablo 1 ile birlikte değerlendirildiğinde, 2017 yılı ile 2018 yılı arasında vergi

incelemesine alınan mükellef sayısının çok fazla (artış yönünde) değişim göstermediği tespit edilmektedir. Dolayısıyla bu iki yıl arasında kesilmesi önerilen vergi ceza miktarındaki toplam artışın, incelenen vergi mükellefi düzeyine çok fazla bağlı olmadığı, ceza düzeyindeki artışın, daha ziyade, vergi aslı miktarının büyüklüğünden ve vergi ceza oran ve mitarlarının artışından kaynaklanmış olabileceği ifade edilebilir.

3.5. Cezalarda İndirim Müessesesinin Tarafları

Cezalarda indirim müessesesinden, mükellef ya da vergi sorumlusu olan ceza muhatapları faydalanabilmektedir. Ancak sadece ve yalnızca vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu tarafından yerine getirileceği iddia edilememektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin son fıkrası der ki: *“Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır”* bu fıkradan da anlaşılacağı üzere vergi aslına bağlı olsun ya da olmasın cezalarda indirimden yararlanılabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi aslı olmadan kesilmiş cezaların da indirim konusu olduğu söylenilebilir (Karakoç, 2016: 3669).

- İkmalen, re'sen ya da idarece bir kayba uğratıldığı gerekçesiyle yapılan bir verginin tarhına ve tarh edilen bu vergiye kesilen vergi ziyayı cezasına muhatap olan vergi ödevlisi, bu vergi cezası için cezalarda indirim müessesesinden yararlanma imkânına sahiptir.
- Özel usulsüzlük cezalarında ise durum biraz farklıdır. Özel usulsüzlük cezalarında indirimden yararlanabilmek için; vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olmaları, özel usulsüzlük cezası kanuna aykırı bir eylem nedeni gerekçe gösterilerek kesilmiş olması ve kayba uğrayan bir verginin bulunması ile bu verginin ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmiş olması gerekmektedir (Karakoç, 2016: 3670). Bu üç şartı taşımayan vergi ödevlisinin cezalarda indirimden yararlanamayacağı ileri sürülmektedir (Candan, 2010: 506).

3.5.1. Özel Durumlar

3.5.1.1. Adi Şirketler

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre *“Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri”* tarhiyatın muhatabı sayılmaktadır. Yani KDV tarhı ve kesilen ceza için ortaklardan birinin indirim talebinde bulunması yeterlidir.

Müteselsilen sorumluluktan, ortakların her birinin vergi borcu ve cezasından sorumlu olduğunu anlaşılmaktadır. Burada aslında vergi alacaklısının vergi alacağını güvenceye almasını ve tahsilini kolaylaştırmaya çalıştığını söylemek mümkündür (Kaplan, 2005).

3.5.1.2. Şahıs Şirketleri

Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesine göre; *“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir”*. Yani şahıs şirketlerinde ceza, tüzel kişilik adına kesilmektedir.

Şahıs şirketi olan kollektif ve adi komandit şirketlerde (komandite ortak), ceza tüzel kişilik adına kesilirken, gelir vergisi ortaklar adına tarh edilmektedir. Her bir ortağın indirimden yararlanabilmek için talepte bulunması gerekmektedir. Fakat gelir vergisi stopajı ve KDV gibi tarhiyatın ve ceza muhatabının şirket tüzel kişiliği olduğu durumlarda şirket yöneticisinin veya şirketi temsil etmeye yetkili ortağın talepte bulunması yeterli olmaktadır. Kollektif şirketin cezalarda indirim müessesinden yararlanabilmesi için ortakların gelir vergisinden hem de şirketin cezasından dolayı mahkemeye başvurmamış olması gerekir. Ortaklardan birinin başvurusu halinde indirim uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir. Paylı komandit şirketlerde, komandite ortağın aldığı pay gelir vergisi kapsamına girdiği için vergi tarhi veya cezası ortak adına yapılır ve komandite ortak için yukarıda bahsedilen durum paylı komandit şirketin komandite ortağı için de aynen uygulanır (Karakoç, 2016: 3672).

3.5.1.3. Küçük ve Kısıtlılar

Vergi Usul Kanunu'nun 332'nci maddesine göre; *“Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımın tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar”*. Bu durumlarda küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcisi, velisi, vasisi veya kayyımı ceza muhatabı olmaktadır.

3.5.1.4. Vakıflar ve Cemaatler

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküller için vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun olmaması durumunda bunların üzerine düşen ödevlerden kanuni temsilcileri ile bunları idare edenler tarafından vergi ödevleri yerine getirilir.

Vergi ödevlerini yerine getirirken çıkabilecek vergiye bağlı cezalar için de cezalarda indirim talebinde bulunabilirler.

3.5.1.5. Mirasçılar

Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesi gereği, vergi mükellefinin ölümü halinde vergi cezası düşmektedir. Ceza hukukunun evrensel prensiplerinden olan cezaların şahsiliği ilkesi gereği; suç kişiseldir ve suç u işleyenden başkası suçlanamaz. Bu nedenle ölen kişinin kusurlu davranışından dolayı kendisine kesilen cezaların, bir başkasına devredilmesi mümkün değildir (Mücahit Küçük, 2021: 167). Ancak, mirası ölüm tarihinden itibaren 3 aylık sürede reddetmemiş mirasçı, miras bırakan adına sorumlu sıfatıyla beyannameyi zamanında verme yükümlülüğüne sahip olduğundan kanuni süresi içinde vermemesi durumunda mirasçılardan her biri, sorumluluğu altındaki vergiye ait cezalar için şahsen cezalarda indirim talebinde bulunabilmektedir (Karakoç, 2016: 3674). Diğer bir ifadeyle, mirasçılar, ölen kişinin zamanında verilmemiş olan ve ölüm nedeniyle verilemeyen vergi beyannamelerinin verilmesinden sorumludurlar. Bu sorumluluklarını yerine getirmedikleri ve/veya eksik yerine getirdikleri zaman kesilecek vergi cezalarına muhatap olabilirler.

3.6. Cezalarda İndirim Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesince vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için kesilen cezanın yarısı indirilir. Aşağıdaki tabloda 27.03.2018 tarihi öncesi ve sonrası cezalarda indirim oranlarının karşılaştırılması yer almaktadır.

Tablo 3. Ceza Türüne Göre Cezalarda İndirim Oranları

Cezalar	27.03.2018 Tarihi Öncesi	27.03.2018 Tarihi Sonrası
Vergi Ziyayı	1/2	1/2
Genel Usulsüzlük	1/3	1/2
Özel Usulsüzlük	1/2	1/2

“7103 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 27.03.2018 tarihinden önce genel usulsüzlük cezası indirim oranı yüzde otuz üçten yüzde elliye çıkarılmıştır. Diğer iki cezanın indirim oranlarında herhangi bir değişiklik olmazken, kanun sonrası bu üç vergi ceza türünün indirim oranları aynı olmuştur.

Ayrıca VUK 376'ncı maddesinin 2. bendine göre; *“Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı*

cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir”.

3.7. Cezalarda İndirim Oranlarından Yararlanma Şartları

3.7.1. Dava Yoluna Gidilmemiş Olması

Cezalarda indirim müessesinden yararlanabilmek için öncelikle dava yoluna gidilmemiş olması gerekir. Dava yoluna gidilmiş ama henüz dava sonuçlanmamış ise davadan vazgeçerek, vazgeçtiği tarih itibariyle kanunda yazan diğer indirim şartlarını taşıması durumunda cezalarda indirim müessesinden vergi ödevlisi yararlanabilmektedir.

3.7.2. Kanuni Süresinde Başvurulmalı ve Ödenmeli

Vergi mükelleflerine veya vergi sorumlularına ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine dilekçe ile başvurarak vadesi içinde ya da 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen türde teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde cezalarda indirim müessesinden yararlanılabilmesi mümkündür (Baki, 2008: 37).

Uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi ya da sorumlusu, uzlaşmanın vaki olmaması halinde bu hususa ilişkin tutanağın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren itibaren, hiçbir surette cezalarda indirim talebi başvurusunda bulunamaz (Baki, 2008, 37). Uzlaşmanın vaki olması durumda ise kanunda belirtilen süreler içinde uzlaşılan vergi ziyayı cezasının %75 ile vergi aslı veya vergi farkı ödenerek vergi ödevi yerine getirilmiş olur.

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanmak isteyen vergi ödevlisinin yapacağı başvurunun yazılı olup olmayacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple, yazılı ya da sözlü olarak yapılan başvuru geçerli sayılmaktadır. Başvurunun yapıldığına dair yazılı bir belgenin olması, delil niteliğinde olacağından, taraflar arasında herhangi bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde delil olarak kullanılabilir (Candan, 2010: 508). Ayrıca mükellefler, cezalarda indirim taleplerini interaktif vergi dairesi (ivd.gib.gov.tr) üzerinden de yapabilmektedirler.

3.8. Cezalarda İndirime Kısmi Başvuru

Cezalarda indirim talebi kural olarak ihbarnamede yer alan vergi aslı ile vergi cezasını kapsamaktadır. “*Tarh edilen verginin bir kısmına karşı dava açıp,*

diğer kısmı ile ceza hakkında ya da vergi için dava açıp ceza hakkında cezalarda indirim talep etmek mümkün değildir” (Karakoç, 2016: 3678). Burada dikkat edilmesi gereken nokta tarh edilen vergi ve vergi cezaları bir bütün içinde yani vergilendirme dönemleri itibariyle bakılmalıdır. Örneğin; katma değer vergisi aylık vergilendirme dönemine sahiptir. Mükellefe farklı ayları yani vergilendirme dönemlerini kapsayan tek bir ihbarnamenin tebliği halinde aynı ihbarnamede yazsa da burada vergi cezalarından her biri diğerinden bağımsız olarak indirim konusu olacaktır. Ayrıca mükellef katma değer vergisine kesilen cezanın biri için indirim başvururken diğer vergilendirme dönemi için kesilen vergi cezası dava açma yoluna gidebilmesi mümkündür.

Vergi ödevlisi adına hem ikmalen hem de re’sen tarhiyat yapılmış olduğunu varsayalım. Bunlardan re’sen tarhiyata karşı dava açılmadığını ama ikmalen tarhiyata karşı dava açılabilirdiği durumda, vergi ödevlisi kanunda yazan diğer şartları da taşıması kaydıyla re’sen tarhiyat sonucu vergi aslına bağlı olan kesilen vergi ziyayı cezası için cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmektedir. Bu durumun tam tersi içinde aynı şeyler geçerlidir.

Son olarak matrah farkının bir kısmını kabul eden ama bir kısmını kabullenmeyen vergi ödevlisi de; kabul etmediği kısım için dava yoluna gidebilmekte, kabul ettiği kısım için kesilen vergi cezası nedeniyle kanunda yazılı şartları taşımak şartıyla cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmektedir.

3.9. Cezalarda İndirim Müessesesini Taraflar Açısından Sonuçları

3.9.1. Vergi Ödevlisi Açısından

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanan vergi ödevlisi, vergi aslını ve vergi aslına ilişkin gecikme faizinin tamamı ile cezadan arta kalan tutarı ödeyerek vergi aslı ve vergi cezasından kurtulmuş olur. Böylece vergi alacaklısı idare ile aralarında anlaşmazlık çözülmüş olup dava açma durumu ortadan kalktığından anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşmesi olasılığı kalmamış olur. Bu itibarla vergi ödevlisi hem emek ve zaman kaybı yaşamamakta; hem de dava açmasına ihtiyaç kalmadığından, harç, müşavirlik ve vekâlet ücreti gibi çeşitli giderlere katlanmak zorunda kalmamaktadır. Ayrıca cezanın yarısı gibi önemli bir kısmını ödemekten kurtulmakta ve yargı yoluna gidilmesi halinde aleyhine çıkabilecek bir karar neticesinde katlanması gereken miktarlara muhatap olmamış olur. Diğer bir sonuç ise, vergi ödevlisinin teminat göstermesi halinde ödeme süresi 3 aya çıkacağından, ödeme sorununu çözmek için zaman kazanabilir.

3.9.2. Vergi İdaresi Açısından

Vergi ödevlisinde olduğu gibi vergi alacaklısı idare ile vergi ödevlisi arasındaki anlaşmazlık cezalarda indirim uygulamasıyla uyuşmazlığa dönüşmeden çözülmüş olmaktadır. “*Nitekim vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurması halinde, idarenin de, vergi ödevlisinin dava dilekçesine karşı savunma hazırlaması (ve bir Hazine avukatının da) dava ile ilgilenmesi gerekmektedir*” (Karakoç, 2016: 3723). Ayrıca açılan davayı vergi ödevlisinin kazanması halinde, vergi idaresi vergi aslını, gecikme faizini ve vergi cezasını hiç tahsil edemeyebilir. Yine aynı husus herhangi bir af kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu af kapsamındaki vergi aslı, gecikme faizi ve vergi cezasının tümünün ödenmemesi şeklinde idare aleyhine bir sonuç doğabilir.

IV. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletin kamusal finansman ihtiyacının en önemli kısmı vergiler tarafından karşılanmaktadır. Etkin, sürekli bir hizmet sunabilmesi için devletin bu gelirlere zamanında ulaşması büyük önem taşımaktadır. Salınan vergiler, vergilendirme ilkeleri çerçevesinde mükellefler açısından en uygun zamanda alınmaya çalışılmakta ve mükelleflerin uyumu beklenilmektedir. Vergilerin zamanında alınmaması durumunda bir takım cezalar kanunla belirlemiş olup, bu cezalarla mükellefler caydırılmak istenmiştir. Bir başka deyişle mükellefin vergisel ödevlerini zamanında ve olması gerektiği gibi yerine getirmemesi durumunda gecikme faizi ve gecikme zammı gibi fer’i yaptırımların yanı sıra vergi cezalarıyla da karşı karşıya kalması muhtemeldir. Vergi alacaklısı idare kamu açısından duruma bakmakta ve öncelikli amacı hazineye hızlı bir şekilde gelir intikalini sağlamak iken, vergi mükellefleri harcanabilir gelirlerinde daha az bir azalma istemektedir. Vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu arasında bu sebeplerden ötürü uyuşmazlık yaşanabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar için hem idari hem de yargısal çözüm yolları mevcuttur. İdari çözüm yolları vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu açısından süreci daha çabuk çözüme kavuşturan daha hızlı yollardır.

Cezalarda indirim müessesinde asıl amaç, mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergi sisteminde kalmaya devam etmesi ve vergi aslıyla cezanın hazineye aktarılma süresini kısaltarak vergi alacağına hızlı bir şekilde ulaşmaktır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesiyle her iki taraf açısından da hem zaman hem emek hem de yargılama masraflarından doğan kayıplar önlenmektedir.

Sonuç olarak, cezalarda indirim müessesesi kanunda gerekli şartları taşıyan vergi ödevlisi için vergi cezasında bir indirim sağlayarak daha az ödeme yapmasını, vergi alacaklısı için uyuşmazlık konusu yargı yoluna taşınmadığından, devlet hazinesine gelir aktarımının hızlanmasını sağlamaktadır.

Kaynaklar

- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 0 (17): 76.
- Baki, M. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (1): 63.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suç ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Kaplan, R. (2005). *Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukunda Yeri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Ceza Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16: 3637-3724.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Yargılaması Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Mehmet, Y. (2015). *Vergi yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şimşek, M. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mücahit Küçük, Ç. (2021). Kanunilik İlkesinin Memur Disiplin Hukukunda Uygulanabilirliği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2: 167.
- VDK 2018 Faaliyet Raporu. (2018). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> [Erişim tarihi 3 Ocak 2022].
- Vergi Usul Kanunu. (1961). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> [Erişim tarihi 3 Ocak 2022].
- Yardımcıoğlu, M. Ve Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 6 (11): 3.
- Yoruldu, M. (2021). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi: Hüküm ve Sonuçları. *İzmir SMMM Odası İzmir Dayanışma Dergisi*, 132: 40.
- Yoruldu, M. (2020a). Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirme. *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, 24: 50.
- Yoruldu, M. (2020b). Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islah Müessesesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3 (2): 136.