

“Vergi Ziyayı Cezası” Hukuka Uygun Bir Ceza mıdır?

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Vergi, ödeme gücü ölçüsünde tüm vatandaşların katılmak durumunda olduğu yasal bir yükümlülüktür. Bu nedenledir ki, vergi ziyasına sebebiyet veren fiiller, esas olarak kamu otoritesine yönelmiş olan suç fiilleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu suçun önlenememesi, suçu yaratan ekonomik ve toplumsal nedenlerin ortadan kaldırılmasına bağlı olduğu kadar, suç sayılan fiillerin etkin ve adil bir şekilde cezalandırılmasına da bağlıdır.

Belirtilen amaçlara yönelik olma iddiasıyla, vergi ceza sisteminde 4369 sayılı Kanun’la¹ köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlisi, ziya uğratılan vergiler üzerinden idarece kesilen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kaldırılarak, bu cezaların yerine vergi ziyayı cezasının getirilmiş olmasıdır.

4369 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde vergi cezaları ilgili olarak, “.... vergi kaçıran yakalananlar için etkili ve caydırıcı bir ceza sistemi kurulamamış ve neredeyse kaçırmanın karlı çıkaracak bir ceza yapısına doğru gidilmiştir.yanlış kurulan gecikme zammı ve faizi sistemi nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin değeri korunamaz hale gelmiş, daha da ötesi uzlaşma sistemi ile cezaların büyük kısmı kaldırılarak ceza sisteminin etkinliği ortadan kaldırılmıştır. Mevcut yapıyla vergi sisteminde vergi kaçırma cezalandırılmamakta, hatta kaçırmanın daha karlı çıkmaktadır. Bütün bunlara ilaveten ortalama iki yılda bir çıkarılan vergi aflarıyla vergi kaçırma adeta teşvik edilmektedir ...” ifadesine yer verilmiş ve belirtilen olumsuzlukların giderilmesi amacıyla getirilen vergi ziyayı cezası da, “son olarak bu yasayla ceza sistemine basitlik ve caydırıcılık kazandırılmaktadır. Bu yasa ile ceza sisteminde ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi hayata geçirilmektedir. Bundan böyle vergi ziyasına sebebiyet verenlere kaçırılan verginin bir katı tutarında ceza kesilecek, kaçırılan verginin ve kesilen cezanın zaman içerisinde değerinin aşınması engellenecek,...” şeklinde gerekçelendirilmiştir.

Kanun’un gerekçesinde, yapılan düzenlemelerle ceza sistemine caydırıcılık ve basitlik kazandırıldığı ifade edilmiştir. Ancak aradan geçen yaklaşık altıbuçuk yıllık uygulama sürecinde, bu düzenlemeler, gerek uygulama güçlükleri ve gerekse ceza hukukunun genel

¹ 29.07.1998 tarihli ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ilkeleriyle uyumu bakımından akademik ve mesleki çevrelerin eleştirilerine maruz kalmış ve Anayasa'ya aykırılık iddiaları ile karşılaşmıştır.

Çalışmamızda vergi ziyayı cezasının uygulama sorunlarına değinildikten sonra, bu sorunların hangi yaklaşımlarla çözümlenmeye çalışıldığı, çözümlerin yasal düzenlemelere uygunluğu ve sonuçta vergi ziyayı cezasının hukuksal değeri tartışılmıştır.

1. Vergi Ziyayı Cezası ve Yaşanan Sorunlar:

1.1. Vergi Ziyayı ve Vergi Ziyayı Cezasının Tanımı ile Unsurları:

Vergi Usul Kanunu'nun 341'nci maddesinde; *“vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini ifade eder.”* şeklinde tanımlanmış; ayrıca, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Aynı maddenin son fıkrasında ise, *“zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin daha sonra geri alınması vergi ziyasını ortadan kaldırmaz ve ceza uygulamasına engel oluşturmaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Tanımdan görüleceği üzere, *“vergi ziyayı”* tamamen verginin tahakkukuyla ilişkilendirilmiş; vergi ziyasının oluşumu bakımından, verginin ödenmesi ya da tahsiliyle herhangi bir bağ kurulmamıştır. Esasında, *“vergi alacağının tayini”*yle ve dolayısıyla da *“verginin tahakkuku”*yla ilgilenen Vergi Usul Kanunu'nun; esas olarak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un konusuna giren verginin ödenmesi ve tahsiliyle ilgisi bulunmamaktadır. Bu yönüyle ele alındığında vergi ziyayı kavramının, tahakkuk eden verginin zamanında ya da herhangi bir zaman veya şekilde ödenip ödenmemesiyle ilgisi bulunmamaktadır.

Diğer yandan, vergi ziyayı suçunun yaptırıma bağlandığı Vergi Usul Kanunu'nun (4369 sayılı Kanun'un 11'nci maddesiyle değişik) 344'ncü maddesine göre;

“Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza 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'nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

V.U.K.'nın 344'ncü maddesinde tanımlanan *“vergi ziyayı suçu ve cezasının”* temel unsurları aşağıdaki gibidir:

1. Vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması gerekir.

2. Vergi ziyai cezası iki unsurun toplamından oluşur: Birinci unsur ziya uğratılan verginin bir katı (sabit unsur), ikinci unsur ise ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısıdır (değişken unsur).

3. Vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan ve ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden V.U.K.'nın 112'nci maddesine göre hesaplanması gereken % 50 gecikme faizi, ziya uğratılan verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanır.

4. Vergi ziyai cezasının kesilmesi için kasıt ya da kusur aranmaz, vergi ziyasına sebebiyet verilen her durumda (V.U.K.'nın 371'nci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yaralanılması hali hariç) vergi ziyai cezası kesilir. Ancak vergi ziyai cezası V.U.K.'nın 359'ncü maddesinde hükme bağlanan fiiller için ağırlaştırılmış (3 kat); vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için ise hafifletilmiştir (%50).

Yukarıda yer verilen yasa hükümleri ve bu hükümlere ilişkin açıklamalardan, aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır. Bu sonuçlar, esasında, çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacak olan “vergi ziyai cezası”nın uygulanması sürecinde yaşanan sorunların temelini oluşturmaktadır.

1. V.U.K.'nın 341'nci maddesinde “*vergi ziyai*” tamamen verginin “*tahakkuku*” na bağlanarak tanımlanmış olduğu halde, vergi ziyasına bağlı olarak kesilecek “*vergi ziyai cezası*”nın değişken unsuru olan gecikme faizinin başlangıç tarihi 344'ncü maddede “...normal vade tarihi” tabiri kullanılmak suretiyle verginin “*tahsiline*”ne bağlanarak bu cezanın nasıl hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi ziyasının “*tahakkuk*”a, vergi ziyai cezasının ise değişken unsuru itibarıyla “*tahsil*”e dayanılarak tanımlanması, uygulama güçlüğü yaratmakta; bu güçlüğü giderilmesine yönelik idari tasarruflar ise Yasa hükmüne aykırı olduğu için hukuki değer taşımamaktadır.

2. V.U.K.'nın 344'ncü maddesinde vergi ziyai cezasının değişken unsuru olarak hükme bağlanan gecikme faizinin oran itibarıyla idari tasarruflarla bağlı olması; ayrıca vergi ziyasının tespiti, diğer bir deyişle gecikme faizi hesaplanacak dönem sonunun yine idari işlemlere bağlı olarak belirlenecek olması; vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan gecikme faizi tutarını ve dolayısıyla “*vergi ziyai cezası*”nı “*belirsiz*” hale getirmektedir.

“*Belirsiz ceza*” uygulaması ise; ceza hukukunun “*suçta ve cezada yasallık ilkesi*”ne aykırı olduğu gibi, Anayasa'nın hükme bağladığı “*eşitlik*”, “*güçler ayrılığı*” ve “*hukuk devleti*” tanımlarına da uygun düşmemektedir.

1.2. Vergi Ziyai Cezasının Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar:

1.2.1. Yasa’da Vergi Ziyai Cezasının Değişken Unsuru (Gecikme Faizi) Vadeye (Tahsile) Bağlandığı Halde, Vergi Ziyai Cezasının Tamamı Tahakkuk Esas Alınarak Hesaplanmaktadır:

Yukarıda da belirtildiği üzere; V.U.K.’nın 341’nci maddesinde “‘*vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini ifade eder.*” şeklinde tanımlanarak, vergi ziyai verginin tahakkuku esas alınmıştır. V.U.K.’nın 344’ncü maddesinde ise vergi ziyai cezası hükme bağlanırken, bu cezanın değişken unsuru olan gecikme faizinin “..*verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112’nci maddesine göre*” hesaplanacağı ifade edilmiştir.

Bu hükümlerden çıkan sonuç, vergi ziyai “*tahakkuk*” ilkesi esas alınırken, vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan gecikme faizi hesaplamasında “*tahsil ve ödeme vadeleri*”nin esas alınması gereğidir.

Ancak, bu ayırım, ciddi uygulama sorunlarına yol açmış; bu sorunların giderilmesine yönelik olarak yapılan idari açıklamalar ile bu açıklamalara göre yürütülen işlemler Yasa’ya aykırı bir nitelik kazanırken, yargı kararlarının çoğunda da verginin yasal sürelerde ödenmiş olması durumunda artık vergi ziyai söz edilemeyeceği vurgulanarak, vergi ziyai ve bu fiil için kesilecek vergi ziyai cezası için verginin tahakkuku değil, ödenip ödenmediği önemsenir hale gelmiştir.

Vergi idaresi, vergi ziyai cezasının belirlenmesine esas teşkil eden değişken unsur gecikme faizinin hesaplanmasında; ödemesi taksitide bağlanmış vergilerde ödeme taksitlerinin dikkate alınmayacağı şeklinde iç genelge² yayınlamış ve uygulamayı V.U.K.’nın 344’ncü maddesinde hükme bağlanan “... *normal vade tarihinden...*” ibaresini yok sayarak yönlendirmiştir. Açık olarak V.U.K.’nın 344’ncü maddesine aykırı olan iç genelgenin ilgili bölümleri aşağıdaki şekildedir:

“...112. maddede hükme bağlanan ve vergi için uygulanan gecikme faizi devlete ait bir alacağın mükellef nezdinde kalması ve kullanılması karşılığı olarak istenilmekte olduğundan bu faizin hesaplanmasında vergilerin taksit ayları dikkate alınmaktadır. Oysa vergi ziyai cezası, 341. maddede yazılı hallerle verginin ziya uğratılması nedeniyle uygulanan bir yaptırımdır. Kaldı ki, vergi ziyainın ödenmesi buna ilişkin verginin ödeme mantığından ayrılmış ve 368. maddede düzenlenmiştir.

Bu itibarla, vergi ziyai cezasının, ziya uğratılan toplam vergi miktarı esas alınmak ve bu miktar gecikme faizine endekslenmek suretiyle hesaplanması gerekmektedir.”

Yukarıya özet olarak ilgili bölümleri alınan iç genelge, iki yönden V.U.K. hükümlerine aykırıdır: Birincisi; V.U.K.’nın 344’ncü maddesinde, vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan gecikme faizinin, V.U.K.’nın 112’nci maddesine göre hesaplanacağı, dolayısıyla gecikme faizinin tespitinde verginin ödeme zamanlarının (vadelerinin) dikkate alınacağı açık olarak hükme bağlanmıştır. Vergi idaresinin vergi ziyainın tespitinde önerdiği gecikme faizi hesaplama yöntemi V.U.K.’nın 112 ve 344’ncü maddelerine açık olarak aykırıdır ve iç genelge “*vergi ziyai cezası*”nı bir bütün olarak aynen “*vergi ziyai*” gibi “*tahakkuk*”a bağlaması sebebiyle hatalıdır. Oysa vergi ziyai cezasının gecikme faizi kısmı

² Maliye Bakanlığı’nın 24.10.2000 tarihli ve 2000/6 sayılı VUK İç Genelgesi

tahakkukla değil, tahsille (ödeme vadesiyle) ilgilidir ve gecikme faizi hesabının V.U.K.'nın 112'nci maddesine göre (verginin ödeme vadeleri dikkate alınarak) yapılması, V.U.K.'nın 344'ncü maddesinin amir hükmüdür. Kaldı ki ilgili hüküm Maliye Bakanlığı'na vergi ziyai cezasının usul ve esaslarını belirleme ya da yasal düzenlemeyle belirlenen bu hükümleri değiştirme yetkisi vermemiştir.

İç genelgenin ikinci hatalı yaklaşımı ise, V.U.K.'nın 368'inci maddesine atıfta bulunarak; vergi ziyai cezasının hesaplanması ile ödenmesini birbirine karıştırmasıdır. Tartışılan husus vergi ziyai cezasının (daha da özel olarak bu cezanın değişken unsuru olan gecikme faizinin) nasıl hesaplanacağıdır. Cezanın ödenmesi, cezanın hesaplanmasından ayrı ve konuyla ilgili olmayan bir husustur. V.U.K.'nın 368'nci maddesini dayanak göstererek vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan gecikme faizinin verginin ödeme vadeleri dikkate alınmadan hesaplanacağını ifade etmek; dayanaksız kalmak anlamına gelir.

Diğer yandan, vergi idaresinin hatalı ve Yasa'ya aykırı idari açıklamasının aksine; vergi yargısı da konuya yönelik kararlarında V.U.K.'nın 341'nci maddesine aykırı şekilde vergi ziyainın oluşumu bakımından verginin zamanında *“tahakkuk”* etmemesini değil, verginin zamanında ödenip ödenmediğini, yani *“tahsilini”* önemsemektedir. Örneğin ilgili kısmı aşağıya alınan Danıştay kararından, yargı organlarının vergi ziyainı, verginin zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi şeklinde değerlendirdiği anlaşılmaktadır:³

“Gerek Gelir Vergisi Kanunu’nda ve gerekse Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlerin asıl amacı, bir döneme ilişkin olarak ödenmesi gereken vergilerin zamanında tahsilini sağlamaktır. Verginin yasal sürelerde ödenmiş olması durumunda artık vergi ziyайдan söz edilmeyip, olsa olsa Vergi Usul Kanunu’nun şekle ilişkin usulsüzlüklerinden söz edilebilir.

Uyuşmazlık konusu olayda da, her ne kadar Nisan 1983 dönemine ilişkin muhtasar beyannamede matrah noksan beyan edilmişse de bu matraha isabet eden vergilerin noksansız olarak vadelerinde ödendiği dosyada bulunan tahakkuk fişleri ve ödeme makbuzlarından açık olarak görüldüğünden, olayda yukarıda anılan 341'nci maddede amaçlanan vergi ziyайдan söz etmeye olanak yoktur.”

Bu şekilde müstakar hale gelen yargı kararları da aynen vergi idaresinin açıkladığı vergi ziyainın tespitiyle ilgili gecikme faizinin hesaplanma yöntemi gibi, yasal düzenlemelere uygun değildir. Vergi idaresi gecikme faizinin hesabında ödeme vadelerini dikkate almayarak yasal düzenlemelere uygun olmayan bir yaklaşım sergilerken, vergi yargısı da yasanın açık hükmüne rağmen, vergi ziyainın esasının vergilerin zamanında tahakkuk etmemesi olduğunu ihmal eden bir yaklaşım sergilemektedir.

V.U.K.'nın 341'nci maddesinin açık hükmü dikkate alındığında, vergi ziyai fiilinin oluşması için verginin zamanında tahakkuk etmemesi yeterlidir. Bu şekilde oluşan vergi ziyai üzerinden vergi ziyai cezası kesilebilmesi için de verginin tahakkuk etmemiş yeterlidir; ancak süresinde beyan edilmeyip vadesinde ödenen vergi için, kesilecek vergi ziyai cezası sadece vergi ziyai cezasının sabit unsurundan (ziya uğratılan verginin bir katı) oluşacak, bu vergi için değişken unsur olan gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Zira, vergi beyan

³ Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. Baskı, Aralık 2004, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, s.744 (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E.1987/1625, K. 1987/4060 sayı ve 24.12.1987 günlü kararı, T.CANDAN ve diğerleri, V.U.K. ile ilgili Danıştay Kararları, Maliye Postası Yayınları, s.5/6)

edilememek (ya da eksik beyan edilmek) suretiyle zamanında tahakkuk ettirilememiş ve vergi ziyana neden olunmuş olmakla birlikte; beyan edilmeyen (ya da eksik beyan edilen) vergi normal vade tarihinde ödendiği için, normal vade tarihinden ihbarnamenin tebliğ tarihine kadar geçen süre için hesaplanacağı ifade edilen %50 oranındaki gecikme faizinin hesaplanmasının yasal dayanağı kalmamaktadır.

Belirtilen durum 5035 sayılı Kanun'la⁴ vergilerin beyan ve ödeme sürelerinde yapılan değişiklikten sonra daha da önemli hale gelmiştir. Anılan Kanun'la Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nde beyan ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

Vergi	Beyan Süresi	Ödeme Vadesi
Yıllık gelir vergisi (Basit Usul Hariç)	İzleyen yılın Mart ayının 15'nci günü akşamına kadar (GVK md.92)	Mart ve Temmuz aylarında (GVK md.117)
Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç	İzleyen yılın Şubat ayının 15'nci günü akşamına kadar (GVK md.92)	Şubat ve Haziran aylarında (GVK md.117)
Muhtasar beyanname	İzleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar (GVK md.98)	Beyanname verilen ayın 26'ncı günü akşamına kadar (GVK md.117)
Kurumlar vergisi	Hesap dönemini takip eden 4'ncü ayın 15'nci günü akşamına kadar (KVK md.21)	Beyanname verilecek ayın sonuna kadar (KVK md.40)
Geçici vergi	Dönemi izleyen ayın 10'uncu günü akşamı (GVK mük. Md.120)	Beyanname verilecek ayın 17'nci günü akşamı (GVK mük. Md.120)
Katma değer vergisi	İzleyen ayın 20'nci günü akşamı (KDVK md.41)	Beyanname verilen ayın 26'ncı günü akşamı (KDVK md.46)

Daha önce çoğu vergide beyan ve ödeme süresi aynı olduğu için belirtilen çelişki açık olarak görülmüyordu. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeye göre, beyan ve ödeme sürelerinin farklılaştırılmasıyla V.U.K.'nın 344'ncü maddesinin uygulaması daha da tartışılır hale gelmiştir. Örneğin daha önceki yasal düzenlemede KVD'nde hem beyan ve hem de ödeme süresi vergilendirme dönemini izleyen ayın 25'i olarak hükme bağlandığı için, bu tarihe kadar verilen beyannameler ve yapılan ödemeler için hiçbir şekilde tahakkuk/tahsilat ayırımına gidilmiyor ve bu durumda vergi ziyası cezasının ne şekilde hesaplanacağı konusunda tartışma yaşanmıyordu. 5035 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerle beyan ve ödeme sürelerinin farklılaştırılması sonucunda, tahakkuk/tahsilat ayırımı daha da önemli hale gelmiştir.

Örneğin, Haziran 2005 dönemi Katma Değer Vergisi beyannamesini 25 Temmuz 2005 tarihinde veren ve beyannamede gösterdiği 2.000.-YTL tutarındaki vergiyi 26 Temmuz 2005 tarihinde ödeyen yükümlü için ;

Vergi Ziyası Cezası: (Ziya uğratılan vergi + Gecikme faizi/2) x 0.50

: (2.000 + 0) x 0.50 =1.000 YTL olacaktır.

Yapılan hesaplamada, gecikme faizi uygulamasında normal vade geçirilmediği için ziya uğratılan verginin bir katına eklenecek gecikme faizi hesaplanmamış; 25 Temmuz

⁴ 02.01.2004 tarihli ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2005 tarihinde verilen beyanname kendiliğinden verilen beyanname olduğu için vergi ziyai cezası %50 olarak uygulanmıştır. (Örnekte yükümlünün V.U.K.’nın 371’nci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanmadığı varsayılmıştır.)

Bu örnekte, yargı kararları doğrultusunda, verginin vadesinde ödenmiş olması sebebiyle “*vergi ziyainın*” bulunmadığı iddiasında bulunmak, V.U.K.’nın 341’nci maddesine aykırı bir nitelik taşır, çünkü vergi zamanında tahakkuk etmemiştir ve vergi ziyai fiili oluşmuştur.

Diğer yandan, örneğin 2004 takvim yılına ilişkin olarak gelir vergisi matrahını beyan etmediği ya da eksik beyan ettiği tespit edilen bir yükümlü hakkında vergi ziyai cezası hesaplanırken de; ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin normal vade tarihleri olan 31 Mart 2005 ve 31 Temmuz 2005 tarihleri esas alınarak tespit edilecek gecikme faizinin %50’sinin eklenmesi V.U.K.’nın 344’nci maddesine uygun olacaktır. İdari görüş doğrultusunda gecikme faizi tutarının, beyanname verme süresi olan 15 Mart 2005 tarihi esas alınarak ve taksit dönemleri dikkate alınmadan hesaplanması Yasa’ya aykırıdır. Çünkü 15 Mart 2005 tarihi verginin normal vade tarihi değil, nihai beyan ve tahakkuk tarihidir.⁵

1.2.2. Vergi Ziyai Cezasının Fiilin İşlendiği Tarihte “Belirli” Olmaması, Ceza Hukukuna ve Anayasal Düzenlemelere Uygun Düşmemektedir:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalarda yer aldığı üzere, vergi ziyaya sebebiyet veren yükümlüler adına kesilecek vergi ziyai cezasının ne tutarda olacağı, ziya uğratılan vergi tutarına (sabit unsur) bağlı olduğu kadar, yine ziya uğratılan vergi üzerinden hesaplanacak gecikme faizi (değişken unsura) tutarına da bağlıdır.

Açık ve net fiillerle (örneğin giderlerini belgeye dayanmadan fiktif olarak artıran ve gelir vergisi matrahını azaltan) vergi ziyaya sebebiyet veren bir yükümlü; beyan dışı bıraktığı matrahı ve vergi oranını biliyorsa, açıktır ki ziya uğrattığı vergi tutarını ve vergi ziyai üzerinden kesilecek vergi ziyai cezasının sabit unsurunu (ziya uğrattığı verginin bir katı) bilmekte ve vergi + vergi ziyai cezasının sabit unsuru itibarıyla katlanacağı ekonomik yükü hesaplayabilmektedir. Ancak, aynı yükümlü için, adına kesilecek vergi ziyai cezasının diğer unsuru (değişken unsuru) gecikme faizinin ne tutarda olacağı, dolayısıyla vergi ziyai cezasının toplam tutarı bilinebilir değildir. Bu bilinemezlik sadece ne zaman vergi incelemesine tabi tutulacağının bilinemezliğiyle değil; aynı zamanda süreç içerisinde gecikme faizi oranlarının ne olacağının ve ayrıca incelemenin ne zaman sonuçlandırılıp inceleme raporu ve ihbarnamenin ne zaman düzenleneceğinin bilinemezliğiyle de ilişkilidir. Özetle, vergi ziyaya sebebiyet veren bir yükümlü için “*vergi ziyai cezası*” fiilin işlendiği tarihte bilinebilir olmadığı gibi, bu cezanın değişken unsuru olan gecikme faizi tutarı, asgari üç değişkene bağlı olduğu için, sağlıklı bir şekilde “*tahmin edilebilir*” de değildir.

Bilindiği üzere, V.U.K.’nın 112’nci maddesinde yapılan yollama nedeniyle gecikme faizi gecikme zammı oranında hesaplanmaktadır. Gecikme zammı oranı ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 51’inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu’nun ilgili maddenin verdiği yetkiye; ekonomik koşulları, mali piyasa faiz oranlarını dikkate alarak gecikme zammı oranını

⁵ Örneklerde yükümlülerin V.U.K.’nın 371’nci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanmadıkları varsayılmıştır.

zaman zaman artırdığı ve azalttığı bilinmektedir. İşte gecikme faizi oranının idari tasarruflarla değişebilir olması, gecikme faizinin ve dolayısıyla vergi ziyai cezasının da değişebilir olması anlamına gelir ki; bu durum vergi ziyai cezasını “*bilinemez*” olmaktan çıkaran ilk noktadır.

Vergi ziyai cezasını tutar olarak “*bilinemez*” hale getiren ikinci nokta ise, yine idari bir süreç olan vergi incelemesinin ne zaman sonuçlanacağını bilinememesidir. Vergi ziyaya sebebiyet veren yükümlü adına ilave vergi tarhiyatı yapılabilmesi ve bu tarhiyata (vergi ziyaya) bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilebilmesinin ön koşulu; amacı yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde tanımlanan vergi incelemesinin⁶ tamamlanmasıdır. Bu sürecin uzunluğu veya kısalığı, vergi ziyai cezasının hesaplanmasına esas teşkil eden gecikme faizi unsurunun yüksek ya da düşük olmasına sebep olacaktır. Her ne kadar, vergi inceleme sürecini büyük ölçüde yükümlülerin, inceleme sürecindeki tavrı (defter ve belgelerin zamanında ibrazı, istenen belge ve bilgilerin sağlanma hızı, inceleme sürecinin ciddiyetinin ve hukuki değerinin algılanma biçimi vb) belirliyor olsa da, incelemenin tamamlanıp konuya ilişkin inceleme raporunun düzenlenmesi gibi işlemler tamamen inceleme elemanının belirlediği işlemlerdir.

Vergi ziyai cezası hesaplamasına esas teşkil eden gecikme faizi tutarını etkileyen, bu yönüyle de vergi ziyai cezasını “*bilinir*” olmaktan çıkaran üçüncü nokta ise, aynen gecikme zammı oranının belirlenmesi ve vergi incelemesinin tamamlanması gibi, V.U.K.’nın 344’ncü maddesinin hükme bağladığı “*cezaya ilişkin ihbarnamesinin düzenlendiği tarih*”in de idari eylem ve işlemlere bağlı olmasıdır. “*Bu ifade ile ceza tutarının belirlenmesi bir yönüyle idarenin işleyiş keyfiyetine bırakılmıştır.*”⁷

Kanun’un bu hükmü, Kanun yetki vermediği halde “*mükellef mağduriyetinin önlenmesi*” gerekçesiyle 280 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği⁸ ile değiştirilmiş ve Kanun’un gecikme faizi hesabının sonlandırılacağı tarih olarak belirlediği “*cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarih*” farklı tarihlere dönüştürülmüştür. Ancak, açık olarak Yasa’ya aykırı olan bu Tebliğ’in aşağıda yer verilen ilgili bölümlerinden görüleceği üzere, belirlenen tarihlerin tamamı yine idari tasarruflara bağlıdır ve idari işlemlerin sonuçlandırılmasıyla ilgilidir:

*“...344 üncü maddede vergi ziyai cezasının hesaplanması cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenme tarihine bağlanması nedeniyle, ihbarname düzenlenmesindeki gecikme, kesilecek vergi ziyai cezasının miktar itibarıyla artmasına neden olacak, dolayısıyla mükellef aleyhine bir sonuç yaratacaktır. Bu nedenle takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu üzerine kesilecek cezalarda; ihbarnamenin düzenlenmesinin gecikmesi halinde, idareden kaynaklanan bu gecikme nedeniyle mükelleflerin mağdur olmamaları için, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında **takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin** esas alınması uygun görülmüştür.*

Öte yandan, yapılan vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden bu verginin normal vade tarihi ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılacağı gün arasında geçen süre esas

⁶ V.U.K. md. 134

⁷ İstanbul YMM Odası, Rapor, 15 Eylül 2002, s.12

⁸ 07.12.1999 tarihli 23899 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

alınmak suretiyle yukarıda açıklanan esaslar doğrultusunda vergi inceleme elemanlarınca hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanacak vergi ziyai cezası ilgisine ve uzlaşma komisyonuna bildirilecektir. Ancak, uzlaşma gününün raporun düzenlenmesi sırasında belirlenmemiş olması nedeniyle cezanın inceleme elemanınca hesaplanmasının mümkün olmadığı veya verilen uzlaşma gününün çeşitli nedenlerle değiştirilmesinin gerektiği durumlarda vergi ziyai cezası uzlaşma komisyonu sekreteryası tarafından hesaplanacak ve ilgisine bildirilecektir....”

Yukarıda da belirtildiği gibi, Kanun’un yetki vermediği konularda Kanun’a aykırı düzenlemeler yapan bu Tebliğ, vergi ziyai cezasının değişken unsuru olan gecikme faizinin hesaplanmasının sonlandırılacağı tarihi, idari işlem ve tasarruflara bağlı olmaktan çıkaramamış; bu tarihi, değişik durumlar için yine idarenin belirlediği birden fazla tarih şekline dönüştürmüştür

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere; 4369 sayılı Kanun’la vergi ceza sistemimiz içerisinde düzenlenen vergi ziyai cezasının hesaplamasında V.U.K.’nın 344’ncü maddesinde hükme bağlanan şekliyle, V.U.K.’nın 112’nci maddesine göre tespit edilecek gecikme faizinin %50’sinin dikkate alınması, üç değişik noktada bu cezayı fiilin işlendiği tarihte “belirsiz ve bilinemez” hale getirmektedir. Bu şekildeki bir düzenlemeyle, kanunda belirtilen unsurların önceden belli olmaması, tutar ve süre olarak idari işlem ve tasarrufların gerçekleştirilmesine bağlanması nedeniyle, ceza tutarının önceden bilinmesi olanaklı olmamaktadır.

Diğer bir deyişle, vergi ziyai cezası kanun metninde sabit bir şekilde belirlenmiş değildir; yönetimin eylem ve işlemlerine bağlanmıştır. Bu durum, cezanın yasama organınca, kanunla kesin olarak belirtilmediğini, kısmen yürütme organına yetki aktarımı yapılmış olduğunu göstermektedir. Yine bazı istisnaları olmakla birlikte, temelde vergi cezaları için de geçerli olan “cezaların şahsiliği” ilkesinin, Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin düzenlemesi sırasında dikkate alınmamış olduğu görülmektedir. Vergi ziyai cezasının hesaplanması sırasında göz önünde bulundurulmuş bazı hususların yönetime bağlı olması dolayısıyla, fiili işleyen sadece o fiili işlemiş olmanın değil, aynı zamanda yönetimin bazı karar ve işlemlerinin de cezasına maruz kalmaktadır. Yukarıda belirtilen kaygılar nedeniyle, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında kullanılması öngörülen yönetimin işlem ve kararlarına bağlı unsurlardan yararlanması, hukuki açıdan açıklanamaz nitelikte görünmektedir.⁹

Vergi ziyai cezasının düzenleniş biçimi ve uygulama sürecinde yaşanan sorunlar, bu cezanın ceza hukukunun genel ilkeleriyle Anayasal düzenlemelere uygun düşmediğini ortaya koymaktadır. Basitlik ve sadelik gerekçesiyle ihdas edilen bu ceza, bütün eleştiriler bir yana, hesaplanma biçimiyle bile “ihtisas mevzuu” haline gelmiştir. Hukuki içeriği sorgulandığında ise, vergi ziyai cezasının, ceza hukukunun temel ilkelerinden “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesiyle de uyumlu olmadığı; Anayasa’nın hükme bağladığı Türkiye Cumhuriyeti’nin temel niteliklerinden olan “hukuk devleti” tanımıyla ve yine Anayasa’nın düzenlediği “güçler ayrılığı” “eşitlik” ve “suç ve cezada yasallık” ilkeleriyle çeliştiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, “suçta ve cezada yasallık ilkesi” Türk Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinde “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. **İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.**

⁹ Zihni KARTAL, Vergi Dünyası, Nisan 1999, sayı: 212

Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.” şeklinde düzenlenmiş; aynı ilke Anayasa’nın 38’nci maddesinde de; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*” ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Bu ilkeler ışığında değerlendirme yapıldığında, asgari üç noktada idari işlem ve tasarruflarla belli edilen ve suçun işlendiği tarihte bilinmeyen ve tahmin dahi edilemeyen vergi ziyai cezasının hukuka aykırı olduğu ifade edilebilir.

Sayın Cumhurbaşkanımızın Anayasa Mahkemesi Üyesi iken, bir kararla ilgili olarak yazdığı ve ilgili bölümlerine aşağıda yer verilen karşı oy yazısı, vergi ziyai cezasının hukuksal değeri bakımından da açıklayıcı ve öğretici özellikler taşımaktadır:

“Cezanın amacı suçları önlemektir. Cezanın önleyici etkisini sağlayabilmesi, kişilerin suç işlerlerse ne gibi ceza yaptırımını ile karşılaşacağını bilmeleri ile olanaklıdır. Bu ise, suç ve cezanın yasada açıkça belirlenmesini zorunlu kılar....Suç sayılan eylemlere uygulanacak yaptırımların türleri ve ölçüleri yasa koyucu tarafından kurala bağlanmalıdır. Öngörülen ceza, yasa tarafından belirlenmelidir.

....Anayasa’nın 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyetinin başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, bir “devlet” olduğu vurgulanmış; “başlangıç” bölümünde ise, güçler ayrılığı ilkesine yer verilmiştir. Bu ilke gereği, yasama, yürütme ve yargı yetkilerini kullanacak organlar Anayasa’nın “7., 8. ve 9. maddelerinde gösterilmiştir. Bu bağlamda, Anayasa’nın 7. maddesinde “Yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.” denilmiştir. Bu kural gereğince, Anayasa’da yasa ile düzenlenmesi öngörülen yürütme organının sübjektif hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Böyle bir yetkinin yasayla verilmiş olması da sonuca etkili değildir. (Cezanın bir unsurunun Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmesi Anayasa’nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devredilemeyeceği bildirilen 7. maddesine de aykırıdır.”¹⁰

Diğer yandan, hesaplanması ve belirlenmesi idari işlem ve tasarruflarla belirlenen vergi ziyai cezası; aynı fiili aynı tarihte işleyen ve aynı tutarda vergi ziyaya sebebiyet veren iki vergi yükümlüsü hakkında (yürütülen işlemlerin aynı tarihte sonlandırıl(a)maması ve/veya biri hakkında yürütülen işlemler tamamlandıktan sonra gecikme faizinin değişmesi ihtimali nedeniyle) aynı tutarda hesaplanacak bir ceza değildir. Bu durum ise vergi ziyai cezasının, Anayasa’nın 10. maddesinde “*Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*” hükmüyle ifade edilen “eşitlik” ilkesine aykırıdır. Zira, vergi ziyai cezası uygulamasında, hukuksal durumu aynı olan birden fazla kişi, çoğunlukla kendi iradelerine değil de yürütme erkinin işlem ve tasarruflarına dayalı olarak, farklı yasal yaptırımlara tabi kılınmaktadır.

Ayrıca, vergi ziyai cezası, Anayasa’nın 2’nci maddesinde düzenlenen “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.*” hükmüyle uyumlu değildir. Hukuk devleti, yönetilenlere hukuk güvencesi sağlayan; yasama, yargı ve yürütme erkleri bir bütün olarak her türlü işlem ve tasarrufunda hukukun üstünlüğünü esas alan; işlem ve tasarruflarında başta

¹⁰ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ; Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, 1999, s.138-139

Anayasa olmak üzere yasal düzenlemelere saygılı davranan ve hukuka aykırı davranışlardan kaçınan devlet olduğuna göre, vergi ziyai cezasının yukarıda açıklanan hukuksal ilke ve düzenlemelere uygun olmadığı halde, yürürlükte kalması “*hukuk devleti*” tanımıyla da çelişmektedir.

2. Sonuç:

Çalışmamızda yer verilen açıklamalar, başlıkta kullandığımız “Vergi Ziyai Cezası Hukuka Uygun Bir Ceza mıdır?” sorusunun “**hayır**” olarak cevaplanmasına neden olmaktadır.

Vergi ziyai cezası, ceza hukukunun evrensel ilkelerinden olan ve Türk Ceza Kanunu ile Anayasa’nın hükme bağladığı “*suçta ve cezada yasallık*” ilkesine uygun düşmediği gibi; yine Anayasa’nın “*eşitlik*”, “*güçler ayrılığı*” ve “*hukuk devleti*” tanımlarıyla da çelişmektedir. Uygulama sürecinde yaşanan sorunlar ile getirilen çözümlerin değerlendirilmesinde ise, bu düzenlemenin getiriliş gerekçeleri ile uygulama biçiminin baştan itibaren uyumlu olmadığı, idari çözümlerin de hukuksal değerinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Çağdaş ve hukuka uygun düzenlemelere, “*vergi sistemimiz*” bakımından daha fazla gereksinim duyulmaktadır, bu gereksinimin ağırlık noktasını “*vergi ziyai cezası*” oluşturmaktadır.