



## **USULSÜZLÜKLERİN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ**

**Aygül ÖZEN**

**Temmuz 2021  
DENİZLİ**



# **USULSÜZLÜKLERİN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Dönem Projesi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku ve Uygulamaları Tezsiz Yüksek Lisans Programı**

---

**Aygül ÖZEN**

**Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**Temmuz 2021  
DENİZLİ**

## **YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU**

Maliye Anabilim Dalı, Vergi Hukuku ve Uygulamaları Tezsiz Yüksek Lisans Programı Öğrencisi Aygöl ÖZEN tarafından hazırlanan “USÜLSÜZLÜKLERİN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Ersan ÖZ

**Danışman**

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun  
..... tarih ve ..... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

**Prof. Dr. Nurten SARICA**

**Müdür**

Bu dönem projesinin tasarımı hazırlanması yürütülmesi araştırmaların yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Aygül ÖZEN

## ÖNSÖZ

Vergi Usul Kanun idari aşamadaki çözüm yollarıyla yeniden revize edilen yönetmelik ve kanun değişiklikleriyle yürürlükten kaldırılan ve yeni gelenler irdelenmiştir.

Yüksek lisans sürecimin başlamasında emeği olan, destekleriyle her zaman yanımda olan kıymetli danışmanım Prof. Dr. Ersan ÖZ hocama başta olmak üzere ve eğitim hayatım boyunca benimle birlikte tüm süreçlerimde yanımda olan bilgisi, tecrübesi ile maddi manevi desteğini benden esirgemeyen sevgili babam İrfan ÖZEN, pek kıymetli annem Hatice ÖZEN ve ablam Ayşe ÖZEN, yüksek lisansın bana en güzel armağanı olan SMMM Sefer KONAR' a mesleki tecrübeleriyle yanımda ve yakınımda daima olan SMMM Kenan SARGIN'a ve proje sürecimin tamamlanmasında en büyük destekçim olan Emre KARABAŞ' a bu çalışmayı ithaf eder ve çalışmanın ilgililere yararlı olmasını dilerim.

Denizli, 2021

Aygül ÖZEN

## ÖZET

### USULSÜZLÜKLERİN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ

Özen, Aygöl  
Dönem Projesi  
Maliye ABD

Vergi Hukuku ve Uygulamaları YL Programı  
Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Temmuz 2021, 51 Sayfa

**Kanunda tanımlanan usullere ilişkin yapılan aykırı eylemler sonucunda ortaya çıkan usulsüzlükler için yargı yoluna gidilmeden, maliyeti ve zaman kaybı yaşamadan başvurulmuş yöntemleri incelenmiştir. Bu yöntemlere ait konusu, başvurusu, cezaları ve yeni değişikliklerle en güncel haliyle incelenmiştir. İdari aşamada çözüm yolları olarak usulsüzlük konusu kapsamına dahil olan başvuru yöntemleri uzlaşma (07.04.2021 tarih ve 31477 sayılı Resmi Gazetede yapılan yönetmelik değişikliğiyle tarhiyat öncesinde başvurma kaldırıldı.) ve cezalarda indirim müessesesidir. Bu çalışmada usulsüzlüklerin kapsamda tek tek açıklanmış kanuni cetvellere yer verilmiştir.**

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Usul Kanununda Usulsüzlük, Uzlaşma, Cezalarda İndirim, Vergi Ceza Hukuku

**ABSTRACT****GOVERNMENTAL SOLUTION OF IRREGULARITY**

Ozen, Aygöl

Term Project

Public Finance Department

Tax Law and Implementing Post Graduate program

Advise of Project: Prof. Dr. Ersan ÖZ

July 2021, 51 Page

**The methods used for the irregularities arising as a result of the contrary actions regarding the procedures defined in the law, without resorting to legal action, without loss of cost and time, have been examined. The subject of these methods, request, penalties and new changes have been examined in its most up-to-date form. The application methods included in the scope of the irregularity issue as a solution at the administrative stage are reconciliation (with the amendment of the regulation made in the Official Gazette dated 07.04.2021 and numbered 31477, the application was abolished before the assessment) and reduction in fines. In this study, the legal charts that are explained one by one within the scope of irregularities are included.**

**Keywords:** Irregularity in Tax Procedure Law, Reconciliation, Reduction in Penalties, Tax Criminal Law



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vi
TABLOLAR DİZİNİ .....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	viii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### USULSÜZLÜK KELİMESİNİN ANLAM VE KÖKENİ

1.1. Türk Vergi Hukukunda Usulsüzlük Kavramı .....	2
1.1.1. Usulsüzlük Kavramında Kanuni Unsur .....	3
1.1.2. Usulsüzlük Kavramında Maddi Unsur .....	4
1.1.3. Usulsüzlük Kavramında Manevi Unsur.....	4

### İKİNCİ BÖLÜM

#### USULSÜZLÜK KABAHAHAT VE CEZALARI

2.1 Kabahatin Unsurları .....	5
2.1.1. Kanuni Unsur.....	5
2.1.2. Maddi Unsur .....	6
2.1.3. Manevi Unsur .....	6
2.2 Genel Usulsüzlük Kabahatleri.....	7
2.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler.....	7
2.2.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması.....	8
2.2.1.2 Bu Kanuna Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması.....	9
2.2.1.3. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması .....	10
2.2.1.4. Çiftçiler Tarafından 245 inci Madde Hükmüne Göre Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Müddetinde İcabet Edilmemesi .....	11
2.2.1.5. Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması.....	11
2.2.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi .....	12
2.2.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yapılmamış Olması .....	13

2.2.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alınan Gelir Vergisinde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması.....	15
2.2.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342 nci Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması .....	15
2.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	15
2.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 342 nci Maddenin 1 inci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması .....	16
2.2.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması.....	16
2.2.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması .....	16
2.2.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması .....	17
2.2.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması .....	18
2.2.2.6. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi.....	19
2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları.....	19
2.3.1. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması .....	19
2.4. Genel Usulsüzlük Cezası.....	26

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA VE CEZALARDA İNDİRİM ÖZELİNDE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

3.1. Uzlaşma .....	29
3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	30
3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	34
3.2. Cezalarda İndirim .....	39
SONUÇ .....	46
KAYNAKLAR .....	49
ÖZGEÇMİŞ .....	51

## ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Şekil 1.</b> Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve 2015-2020 yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları .....	37
<b>Şekil 2.</b> Örnek Uzlaşmaya Başvuru Dilekçesi .....	38
<b>Şekil 3.</b> Örnek Vergi Ceza İhbarnamesi .....	43
<b>Şekil 4.</b> Örnek Vergi Ceza İhbarnamesi Eki .....	44
<b>Şekil 5.</b> Örnek Vergi Ceza İndirim Dilekçesi .....	45

## TABLÖLAR DİZİNİ

<b>Tablo 1.</b> 2021 Yılında Uygulanacak Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Ceza Tutarları ile Vergi Usul Kanununa Göre Uygulanacak Çeşitli Had ve Miktarlar.....	24
<b>Tablo 2.</b> Vergi Usul Kanununda Yer Alan 1.1.2021 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Uygulanacak Olan Had ve Tutarlar.....	27

**KISALTMALAR DİZİNİ**

<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>VİV</b>	Veraset ve İntikal Vergisi
<b>AATUHK</b>	Amme Alacakları Tahsil ve Usul Kanunu
<b>TL</b>	Türk Lirası

## GİRİŞ

Vatandaşların devlete karşı ileri sürebilecekleri temel haklar ve devlete karşı yükümlü oldukları temel ödevler Anayasa'da yer almaktadır. Anayasa'da; vatandaşların devlete karşı yükümlü oldukları temel hak ve ödevler ile devlete karşı ileri sürebilecekleri temel haklar yer almıştır. Anayasa'da yer alan haklardan her biri, devlete karşı temel ödevleri ve vergi ödevi oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde bu ödev "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" şeklinde hükmüyle, vergiyi doğuran olayların sonucunda vergi ödemeyi yüklenmiştir. Kamunun giderlerini karşılamasındaki en temel gelir vergiler olması nedeniyle vergi ödevinin yerine getirilmesi önemlidir. Kamu vergi ödevini tamamlayan vatandaşlardan aldığı kaynaklar, giderlerini karşılayarak döngüyü sağlamıştır. Diğer hususta, Anayasa'nın ilgili 73. maddesinin devamında "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" maddesi ile kamuya yüklenen yanı belirtilmiştir. Yine aynı şekilde Anayasa'da bu husus "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü ile ifade edilmiş olup "*vergilerin kanuniliği ilkesi*" tanımlanmıştır.

Vergi usûl hukuku ile getirilen usûl kurallarına ihlal edilmesi halinde, usulsüzlüğe neden olacaktır. Usulsüzlüklerin meydana gelmesi ile vergi kaybının ortaya çıkma ihtimalinin derecesine göre usulsüzlükler ayrıştırılmıştır. Usulsüzlükler, vergi kaybına yol açılmasıyla en yüksek olanlardır. Usulsüzlükleri meydana getiren fiillerin işlenmesinden dolayı ortaya çıkan sorunlar için mükelleflere ağır yaptırımlar belirlenmiştir. Bunun temellerinden biri de mükelleflerin usulsüzlük yapma fikirlerinin caydırılması amaçlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### USULSÜZLÜK KELİMESİNİN ANLAM VE KÖKENİ

Usulsüzlük, kelime kökeni bakımından Arapça bir sözcük olan “usul” kelimesinin yoksunluk ve yapım eki olarak türetilmesi ile meydana gelmiştir. Usûl kelimesi “yol, yordam, yöntem, kök” manalarına gelmekte olup bu bağlamda usulsüzlük kelimesi de “ilkelere, yöntemlere, yola ve yordama uymama” manalarına gelmektedir.<sup>1</sup>

Usûl kelimesi, kullanıldığı bilimsel ve akademik alanlarla farklı anlamlar ifade etmekle birlikte genel olarak hukuk alanında, özellikle yasal düzenlemelerle getirilmiş olan ilkeleri ve yöntemleri ifade etmektedir.<sup>2</sup>

#### 1.1.Türk Vergi Hukukunda Usulsüzlük Kavramı

Vergi Usul Kanunu madde 351 deki tanıma göre ‘*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*’ göre tanımlanmıştır.

Usulsüzlük kelime anlamı bakımından farklı alanlarda farklı anlamlar ifade etmekle birlikte Türk vergi hukuku bağlamında usulsüzlükler, vergi kanunları ile vergi mükelleflerine ve sorumlularına vergilendirme ile ilgili olarak getirilen uymakla yükümlü olunan şekli ve usûlî hükümlere aykırı hareket edilmesi ile meydana gelen durumlardır.<sup>3</sup>

Türk Vergi Hukukunda, ortaya çıkan zararın sonucunda ortaya çıkan zararının mahiyetine göre derecelendirilmiş özel ve genel usulsüzlük olarak ayrılmıştır. Genel usulsüzlük kendi grubu içerisinde birinci ve ikinci dere usulsüzlükler olarak ayrılmıştır. Vergi Usul Kanun’u madde 352 de detaylı olarak yer verilmiştir.

Vergiyi doğuran olayın ve yükümlülüklerin zamanında ve doğru olarak belirlenmesinde vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerinin çok önemli bir yeri vardır. Beyanname verme, belge düzenleme, defter tutma, defter tasdiki, ödemelerin belgeye bağlanması, araçların durdurulması vs. şekli yükümlülüklerle

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu web site

<sup>2</sup> Şenyüz D. Vergi Ceza Hukuku,2015, Bursa

<sup>3</sup>Öztaş E.,Türk Vergi Hukuku’nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu,Yüksek LisansTezi,2019,Yalova.

nereden bakılırsa bakılsın bu yükümlülüklerin belli bir vergisel düzenin sağlanması ve buna bağlı vergi ziyasının önlenmesinde taşıdıkları rol yadsınamaz.

Kanundaki tanıma ilaveten usulsüzlük kabahatine yol açan tüm hareketler kanunda tek tek sayılmıştır.

Türk vergi hukukunun bir alt disiplini olan Türk vergi ceza hukukunda, vergi kanunlarında şekle ve esasa ilişkin yer alan hükümlere uyulmaması halinde uygulanacak olan müeyyideler düzenlenmiştir. Terimsel olarak “*vergi ceza hukuku*” olarak adlandırılmakla birlikte işlenen fiiller ve uygulanacak müeyyideler temel ve teknik anlamdaki ceza hukukundan farklılık göstermektedir. Bu itibarla vergi ceza hukukunun, vergi hukukunun amaçları doğrultusunda kendine has bir alan olduğunu söylemek mümkündür.

Türk Vergi Ceza Hukukunda, vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlükler oluşturan fiiller kabahat olarak sayılmıştır. Ceza Kanunu’ndaki vergi kaçakçılığını oluşturan fiiller suç ve sınıf olarak bu kapsamdan ayrılır. Usulsüzlük olarak adlandırılan fiiller kanunda her biri maddi unsurları farklı olan kabahat niteliğinde düzenlenmiştir. Kabahat fiillerinden benzer ağırlıkta görülenleri bir araya toplanarak biri ‘*özel*’, diğeri özeline karşıt anlamı olmak üzere kullanılan ‘*genel*’ usulsüzlük kabahati olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel ve özel usulsüzlük kabahatleri arasında karakteristik farklılığın ne olduğunu tespit edilmeye çalışıldığında, ağırlıklı farklılığın veya ayıran temel noktanın, uygulanan para cezalarının tespit şekli ve miktarı olduğu görülür.

Genel ve özel usulsüzlük kabahatlerine ceza kesilebilmesi için vergilendirme döneminin sonunu beklemeye gerek yoktur. Fiilin işlenmesiyle kabahat meydana gelmiştir, cezası derhal kesilir.

### **1.1.1. Usulsüzlük Kavramında Kanuni Unsur**

Usulsüzlük kabahatleri, suçlar gibi unsurlardan meydana gelmektedir. Bir eylemin usulsüzlük olarak değerlendirilmesi için öncelikle ilk ölçüt kanuni unsur olarak da bilinen tipiklik unsurudur. Tipiklik unsuru oluşabilmesi için kanunda verilen tanıma uygun somut bir olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Somut bulgularla meydana gelmiş olayın kanunda belirtilen soyut unsurlarla kesişmesidir.



Kanuni unsur olarak isimlendirilen, tipiklik unsuru arasında dolaysız olarak bir etkileşim vardır. Vergi kabahatleri alanında da kendisini gösteren kanunilik unsuru Türk Vergi Hukukunda da hâkimiyeti fazladır.

### **1.1.2. Usulsüzlük Kavramında Maddi Unsur**

Kabahatin varlığından söz edilebilmesi için zorunlu olması gereken unsurlardan bir tanesi de maddi unsurdur. Kabahatin meydana gelmesinde, eylemlerin, hareketleri ve davranışları ifade etmektedir. Maddi unsur kural gereği sadece hareketten meydana gelmemektedir. Hareket ile netice arasında kurulan bağın, illiyet bağı olması zorunludur.

Usulsüzlük fiilleri dikkatsizlik ve ihmal gereği ortaya çıkan bir sonuçtur. Vergi Usul Kanununu Madde 352 de açıkça belirtilen usulsüzlük kabahatlerinden herhangi birini ihlal etmesi yeterlidir.

### **1.1.3. Usulsüzlük Kavramında Manevi Unsur**

Usulsüzlük kabahatlerinin üçüncü ve son unsuru manevi unsurdur. Diğer unsurdan farkı fiilin işlendiği anda, fiili işlerken o anki düşünce ve iradesini ifade etmektedir. Usulsüzlük kabahatinde bu yönle kusurluluk aranmamakta olup, objektif sorumluluktan kaçınarak failin bu fiilinden en azından taksir düzeyinde kusurlu olması gerektiği için kusur sorumluluğu ilkesi esas alınmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### USULSÜZLÜK KABAHAT ve CEZALARI

Usulsüzlük kabahati, vergi ziyanına bağlı kalmaksızın, vergi kanunlarına aykırı eylemlerin ortaya çıkmasıdır. Usulsüzlük cezaları konu ve kapsam itibariyle ortaya çıkan uygunsuzluğun ileride oluşturacak vergi ziyanını önlemek amacıyla konulan idari yaptırımlardır.

Usulsüzlüklerde bir ‘*tehlike suçu*’ nun varlığından söz edilebilir. Çünkü vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam sağlamak hedefindedir.<sup>4</sup>

Vergi Usul Kanun’un 352’inci maddesine göre usulsüzlükler birinci ve ikinci derece olarak aynı sınıflandırılmıştır. Genel usulsüzlük (VUK 352’inci madde )ve özel usulsüzlüklerin (VUK 353’üncü maddede) tanımı, konusu, kapsamı ve cezaları Vergi Usul Kanunu’nda açıkça belirtilerek sıralanmıştır. İlgili kapsama dâhil olmayan aykırı eylemler usulsüzlük olarak sayılmaz ve cezalandırılmayacaktır.

#### 2.1 Kabahatin Unsurları

Vergi kabahatleri, Kanunda usule uygun fiiller ile yine aynı Kanun’un 352’inci ile 353’inci maddesine göre usule aykırı eylemler açıkça belirtilerek birinci ve ikinci derece olarak ayırımı kesinleştirilip ortaya çıkarılmıştır. Usulsüzlüklerin unsurları aşağıda incelenmiştir.

##### 2.1.1. Kanuni Unsur

Bir fiilin usulsüzlük kabahati olarak adlandırılabilmesi için esas alınacak ilk ölçüt ve unsur, kanuni unsurdur. Diğer bir deyişle tipiklik unsurudur. Ancak kanunilik ilkesi ile tipiklik ilkesi aynı durumu ifade etmeyebilir. Kanuni unsur, kabahatlerde kanunilik ilkesinin neticesinden oluşan olgudur. Kanuni unsur bir fiilin kabahat veya suç olarak nitelendirilebilmesi için kanunda yer alan tanıma uygun olması ve kanunda belirtilen soyut normun somut olayda meydana gelmiş maddi şekliyle örtüşmesidir.

<sup>4</sup> Baş A, Vergi Hukukunda İdari Cezalar, Yüksek Lisans Tezi, 2000, İstanbul

Kanuni unsurun varlığı araştırılırken, işlenin fiilinin öncelikle kanunda objektif olarak tarifi yapıp yapılmadığının tespitidir. İşlenen fiil kanundaki tanıma uyuyor ise kanunilik ilkesi sağlanmıştır demektir.

Bu kanunda yer alan '*maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.*'<sup>5</sup>

### 2.1.2. Maddi Unsur

Genel olarak bir kabahatin varlığından söz edilebilmesi için zorunlu unsurlardan biri ise maddi unsurdur. Maddi unsur, bir kabahatin meydana getiren fiilleri, davranışları ve hareketleri ifade etmektedir. Maddi unsurun ilk kısmı hareket, ikincisi ise neticedir.

Maddi unsur yalnızca hareketten meydana gelmemektedir. Hareketle birlikte neticenin de olması zorunludur. Hareket ile netice arasında olması gereken bağ ise illiyet (nedensellik) bağıdır.

Usulsüzlük kabahatlerinde hareket unsuru ile netice unsurunun iç içe girmesi hareket ve netice ikisinin de aynı gibi görünmesine sebep olmaktadır.

### 2.1.3. Manevi Unsur

Usulsüzlük kabahati '*vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerinin riayet edilmemesidir*' şeklinde ortaya konmuş, fakat kabahati işleyen bu konudaki kusurluluğu üzerinde durulmamıştır.

Kabahatler Kanunu'nun kasıt veya taksir halini ifade eden kusurluluk içinde işlenebileceği belirtilmesiyle bir kabahat olan genele usulsüzlük için kusurun aranıp, aranmaması yönündeki tartışma son ermiştir.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020.

<sup>6</sup> Şenyüz D. Vergi Ceza Hukuku, Bursa, 2013, 149

Özel usulsüzlük kabahatleri kast veya taksirle işlenebilir. Usulsüzlük kabahatinde eylemler gerçekleştiğinde kasıt içinde olması şart değildir, taksirli olması kabahatin gerçekleşmesi açısından önemlidir.<sup>7</sup>

Manevi unsurda özel usulsüzlük kabahatinin genel usulsüzlük kabahatinden farklı bir yönü yoktur. Bir kişi kanunda belirtilen şekle ilişkin hükümlere aykırı bir eylemde bulunduğu ve bunun özen ve dikkat yükümlülüğüne aykırı olarak davranmış kabul edilirse fail davranışı taksirli kabul edilir. Yapılan aykırı işlemin bilmediğinden dolayı yaptığı kabul edilemez.

## 2.2 Genel Usulsüzlük Kabahatleri

Vergi Usul Kanun'daki tanıma göre, '*Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir*'<sup>8</sup> ifadesiyle usulsüzlüğü genel kabahatlerin kapsamı ve cezalarını inceleyeceğiz.

Genel usulsüzlük kabahat fiillerinin niteliklerine göre kendi içerisinde iki gruba ayrılmıştır. İkinci derece usulsüzlükler birinci derece usulsüzlere göre idari düzeni daha az ihlal eden ve vergi zıyanına yol açması oranı daha düşüktür. Bu sebeple ikinci derece kapsamında olan hareketler için hazırlanan cezalar birinci derece göre hafif niteliktedir.

### 2.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Türk vergi hukukunda genel usulsüzlüklerin sınıflandırmalarından biri olarak yer bulan birinci derece usulsüzlükler Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddede tahdidi olarak düzenlenmiştir. İşbu madde kapsamında yer alan birinci derece usulsüzlükler, yine Vergi Usul Kanunu'nunda yer alan cetvele göre cezalandırılmaktadır. Söz konusu cetvel VUK mükerrer 414. Maddenin son fıkrası dikkate alınarak her yıl güncellenmektedir.<sup>9</sup>

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re 'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

<sup>7</sup> Şenyüz D. Vergi Ceza Hukuku, Bursa,2013,156

<sup>8</sup> Resmi Gazete,Vergi Usul Kanunu Madde 351,2005.

<sup>9</sup> Resmi Gazete, VUK 352,Mükerrer Madde 414 – (Ek: 4/12/1985-3239/35 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/19 md.)

VUK.352 maddede aşağıda yer alan fiiller birinci derece usulsüzlükleri olarak belirlenmiştir;

### **2.2.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması**

Vergi kanunlarına göre beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergi ve harçların beyannamelerini ilgili kanuni süresi içerisinde verilmemesi birinci derece usulsüzlük fiili olarak sayılmıştır. Vergi ve harç beyannamelerin ne zaman verileceği kendine özel kanunları çerçevesinde belirlenmiştir. Örneğin: Katma Değer Vergisi beyannamesi; Bir aylık vergilendirme dönemine ait vergi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günün akşamına kadar. Üç aylık vergilendirme dönemine ait vergi, ilgili ayı takip eden ayın 26. günü akşamına kadar. Vergi sorumluları kesintini yapıldığı ayı takip eden ayın 26. günü akşamına kadar. Mal ithalatı gümrük vergisine tabi ise gümrük vergisi ile aynı zamanda (gümrük vergisinin ithalat işleminin yapılması sırasında ödendiği dikkate alınırsa katma değerinde bu süre içinde). Mal ithalatı gümrük vergisine tabi değil ise gümrük hattından geçiş anında. İthalatın hizmet ithalatı olması durumunda vergi sorulusu sıfatıyla izleyen ayın 26. günü akşamına kadar.

Beyannameleri kanuni süresinde vermemek yanında kanuni süresinden sonra vermek nedeniyle vergi ziyayı yaratılması durumunda vergi ziyayı kabahatinin fiili de işlenmiş olur. Ancak süresinde verilmeyen beyanname üzerinden indirilen bağışlar, önceki yıldan devreden zararlar veya mahsuplar (tevkifatlar) nedeniyle matrah oluşmamasında vergi ziyayı ortaya çıkmıyorsa doğal olarak vergi ziyayı kabahatinin meydana geldiğinden söz edilmeyecektir.<sup>10</sup>

Vergilendirme dönemine ait herhangi bir faaliyette bulunmayan ise boş beyanname vermek zorundadırlar.

*‘Süresinden sonra verilen beyanname, süresinde verilen beyannamede yer alan beyanın düzeltilmesi amacıyla veriliyorsa, beyannamenin süresinde verilmemesinden bahsedilemeyeceğinden bu bent uyarınca usulsüzlük cezası kesilemez.’<sup>11</sup>*

<sup>10</sup> Şenyüz, D.Vergi Ceza Hukuku, 2013,Bursa

<sup>11</sup> Çakıcı H., Ay Ö., Genel Usulsüzlük Cezası, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası web site,2020

Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler için Vergi Usul Kanunu'nun Madde 353' göre (Ek fıkra: 3/7/2005-5398/23 md.) cezai hükmü belirtilmiştir.

### **2.2.1.2 Bu Kanuna Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması**

Vergi usul kanununun ikinci kitap ikinci kısım birinci kısmında mükelleflerin defter tutma zorunluluğu, tutulması ve saklanması gereken defterleri ve bu zorunluluğa uyması gereken gerçek ve tüzel kişileri sıralamıştır. Vergi Usul Kanunu'nu madde 172'e göre; *“Ticaret ve sanat erbabı, Ticaret şirketleri, İktisadi Kamu müesseseleri, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Serbest Meslek Erbabı ve Çiftçiler defter tutmaya mecburdurlar.”*

Kanunda açıkça belirtilmiş olan defter tutma zorunluluğu olan mükelleflerin herhangi birinin;

- Defter kayıtlarını temin edilmemiş - tutmaması,
- Kayıtların boş bırakılarak ya da atlanarak tutulması,
- Yanlış defterlerin tutulması

Yukarıdaki 3 maddenin gerçekleşmesi durumunda, VUK mad. 352'e göre birinci derece usulsüzlük sayılmaktadır.

Mükellefin birden fazla defter tutmak zorunda olup bu defterlerden herhangi birini tutmamış olması ve tasdik edilememiş olması veya tasdik edilmiş olmasına rağmen üzerinde hiç kayıt veya işleme yapılmaması veyahut yanlış defter tutulmuş olması hali fiilin meydana gelmesi için yeterli görülmüştür. Defterlerin birden fazlası tutulması olsa dahi tek kabahat meydana gelmiş sayılır.<sup>12</sup>

Söz konusu işlenen fiillerin VUK İkinci Bölümünde yer alan 30. Maddeye göre *‘usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanması gerekir. İki kat usulsüzlük cezasının kesilmesi için, fiilin re’sen takdiri gerektiren fiiller arasında sayılması yeterli olup, ayrıca vergi ziyayı meydana gelmesine gerek yoktur.’*

<sup>12</sup> Şenyüz D., Defterlerin Tutulması, 2013, Bursa

### **2.2.1.3. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması**

Vergi kanunları vergisel idari düzenin sağlanması açısından defter ve belgelerin hangi şekil ve usul kurallarına göre düzenleneceği esaslarına göre yapılacağı açıklanmıştır. Maliye Bakanlığı'na bu konuyla ilgili sınırlı da olsa düzenleme yetkisi verilmiştir. Amaç, vergi düzeninin bütünü de birlik ve düzeni sağlanmasıdır.

Noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık şeklinde durumun defter, kayıt ve belgeler üzerinde tespit edilmesi yanında bu durumlar ‘ doğru bir vergi incelemesinin’ yapılmasını imkânsız kılıyorsa usulsüzlük kabahati meydana gelmiş sayılır. Noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık sonuçlarının biri veya bir kaç ile doğru bir vergi incelemesini imkânsız kılma arasındaki illiyet bağının aranması gereği açıktır.

**Noksanlık:** Belgelerden bazılarının defterlere kayıt edilmemesi, işlenmemesi ve/veya bazı kayıtların belgeye dayanmaksızın yayılması olarak ifade edilebilir.

**Usulsüzlük:** hangi ilişkide, hangi belgelerin, hangi içerikle düzenleneceği ve hangi usul kurallarına aktarılacağı mevzuatta açıklanmıştır. Belge veya kayıta yapılan usulsüzlük onun sistemdeki gücünü zayıflatır. Bu gücü zayıflatan durumlar belge ve kayıtların usule uygun olmasından sağlanan amacı ortadan kaldırır.

**Karışıklık:** Belgelerdeki karışıklıkla görünüş itibariyle normal düzenlenmiş bir belge olarak kabul edilemeyecek ve kayda esas alınamayacak nitelikteki durumların var olması ifade edilir.

Yukarıdaki ifadelerde açıklanmaya çalışılan noksanlık, usulsüzlük, karışıklık terimlerinin vergi kabahati oluşturabilmesi için, doğru bir vergi incelemesinin bulunamamış olması gerekmektedir. İncelemenin imkânsız hale gelmesidir.

Defter ve belgelerdeki noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık sağlıklı bir vergi incelemesine koşullar el vermiyorsa aralarında mutlaka illiyet bağının kurulması gerekmektedir. İlliyet bağı olmaması durumunda vergi kabahatinden söz edemeyiz

#### **2.2.1.4. Çiftçiler Tarafından 245 inci Madde Hükmüne Göre Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Müddetinde İcabet Edilmemesi**

Zirai kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesindeki tanımına göre zirai faaliyetten dolayı kazançtır. Zirai işletme ölçüsü, zirai işletme büyüklüğünü Gelir Vergisi Kanunu'nun 54.maddesinde açıkça tanımlanmıştır. Arazi üzerinde yapılan veya yapılmayan şekilde ikiye ayırarak geniş bir çerçevede yer verilmiştir.

Zirai işletmeleri, işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. Ekim ve sayım beyanı her yılın kasım ayında yapılır. Beyan varakaları iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir. Kayıt işlerini kendi imkânları ile tekemmül ettiremeyecek durumda olan muhtarlıklara valiliklerce gerekli yardımda bulunulur.

İhtiyar heyetleri, ekim ve sayım defterlerine kaydedilen bilgilere dayanarak, beyanda bulunan çiftçilere tasdikli bir ekim ve sayım ilmühaberi verirler.

Muhtar ve ihtiyar heyetleri verilen beyannamelerin doğruluğunu kontrol ederler. Beyannamelerini hiç vermeyenler veyahut yanlış ve doğruya aykırı beyan edenler için düzeltmeye çağırılır. Beyanname vermeyenlere veya düzeltme işlemleri ilişkin verilen sürenini sonundan başlayarak on beş gün içerisinde mütalaalarıyla birlikte vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi verilen bu ihbar ile doğruluğuna en uygun şekilde işlemleri yapmaya başlar.

#### **2.2.1.5. Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması**

Defterlerin Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu ;

Düzenlenen kayıt, belge ve defterlerin yazı dili Türkçe olması mecburidir. Türk dili dışında düzenlenecek olan diller için, matrah ve kayıtların aynı kalması koşuluyla düzenlenebilir. Aynı koşul ve şartlar para cinsi için de geçerlidir. Kayıtlar Türk para cinsinden düzenlenir. Yabancı para cinsine göre düzenlenen kayıtlar için mutlaka Türk parasının karşılığı olan değeri gösterilir. Bunun istisnai durumlarından bir tanesi yurt dışındaki müşterilere düzenlenecek olan belgeler için bu şartlar aranmamaktadır. Kayıt



düzenine ilişkin aykırı kayıtların her biri birinci derece usulsüzlük kabahati olarak sayılacaktır.

Defterlerin mürekkeple yazılması veya makineyle yazdırılması :

Tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makina ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem ile yapılabilir.

Yanlış kayıtların düzeltilmesi :

Yevmiye defteri maddelerinde sevhen yapılan hata ve yanlışlık için usulsüzlüklere yol açmadan muhasebe kurallarına uygun olarak düzeltmeler yapılabilir. Yapılacak düzeltmeler için kazımak, çizmek ve yok etmek kesinlikle yasaktır.

Boş satır bırakılmayacağı, sayfaların yok edilmeyeceği :

Kayıtlar arasında usule uygun olarak satırlar arasında boş bırakılmaz, sayfa atlanamaz, sayfalar koparılamaz ya da imha edilemez. Tasdiklendiğinde sayfa sırası şeklinde sıralanacak şekilde düzenlenir.

Kayıtlar zamanında yapılması.

Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez. Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

#### **2.2.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi**

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, Serbest meslek erbabı, Kurumlar Vergisi mükellefleri ve Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamanın bildirmeleri zorunludur.

Ticaret sicil müdürlükleri işe başlama bildirgesinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri için evraklarının birer nüshasını vergi dairesine yazılı olarak bildirirler. Burada vergi dairesine bildirme görevi mükellefe ait değil, tamamen Ticaret Sicil Müdürlüğüne aittir. İşe başlamayı bildirmemesi halinde de sorumlu olan sicil memuruna usulsüzlük cezası kesilir.

Tüccarlarda işe başlamanın belirtileri:

- Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);
- İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekkülle kaydolmak;
- Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.

Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri:

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak.
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak.
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak.
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak.

#### **2.2.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması**

Mükelleflerin faaliyet türlerine göre uygun düşen defterleri tutulmaları yanında bunların bazılarını tasdik ettirmeleri de zorunlu kılınmıştır. Defterlerin tasdikleri bunların varlığının ortaya konulması yanında sayfalarının tahrip olması, üzerinde veyahut sonrasında değişiklik yapılması ve matrahın gerçek miktarının belirlenmesi açısından önemlidir. Mükelleflerin bu defterlere istedikleri gibi ilave yapmaları, sayfa yok edilmesi, silme, çizilmesi, yerine yenilerinin yazılması vergi ziyana neden olacaktır.

Defterlerin tasdik işlemi sayfaların birbirini takip eden rakamlarla numaralandırılması ve defterin kaç sayfadan oluştuğunun belirtilmesi suretiyle bu bilgilerin defterin ilk ve son sayfaların yapıştırılmasıyla gerçekleştirilir.

Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından yapılan tasdik işleminde, defterlerin güvenilirliğini etkilenmeyen şekli aykırılıklar, tasdik işleminde geçersiz kılmaz bunlar basit noksanlıklardır. Ayrıca anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğüne tasdik edilir. Kullanılması zorunlu olan defterler yasal sürelerle ek 1 aylık sürede de tasdik edilebilir.

Tasdik zamanı VUK. Madde 221 de açıklandığı gibi yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar. Bunlar;

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.,

Netice itibariyle sırasıyla defter sayfaları tasdik makamının resmi mühürleriyle mühürlenir. Yevmiye defterlerini kullanan mükellefler için bir yıl içerisinde kullanacak sayfa sayılarını sıralarıyla tasdik edilir. Yapraklar eksik geldiğinde, yeni sayfalarında tasdiklenmesi zorunludur. Yeni sayfalar, var olan sayıların devamı gibidir. Sayfa numaraları sırasıyla devam etmek zorundadır. Tam aksi bir durum olacağına ise kullanılmayan yapraklarında saklanması zorunludur.

### **2.2.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alınan Gelir Vergisinde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması**

Vergi hukukunda elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirme biçimlerin biri ücretler altında vergilendirilmez. Bu ücretliler elde ettikleri gelirleri elde ettikleri gelirleri nedeniyle beyanname vermezler. Vergilerini karne üzerinden tarh ettirirler. Karneleri bir anlamda vergi idaresine verilecek beyanname gibi düşünülebilir.

Ücretlilerin gelirleri asgari ücrete bağlı olarak hesaplanmakta olup, vergilerin tarh zamanı ifa olduğu takvim yılının ikinci ayındadır. Takvim yılı içinde işe başlama tarihinden itibaren ay içerisinde yapılır. Tarh zamanı geçtiği halde verginin tarhının yaptırılmaması hali kabahat fiili olarak düzenlenmiştir.

### **2.2.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342 nci Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması**

Verasete bağlı intikallerde veraset ve intikal vergisinin beyan süresi ölüm tarihinde ve muris mirasçılarının Türkiye’de bulunup bulunmamasına durumlarına göre farklılık arz etmekle birlikte, mirasçılarının yerleşim yeri Türkiye’de ölmüşse, mirasçılar için normal beyan tarihi takip eden takip eden dördüncü aydır. Kanunda mükelleflere VİV için normal süreyi aşan zamanlar bakımında birinci ve ikinci olmak üzere iki ek süre belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesiyle tayin edilen tarh zamanı süresinin tespitinde de mükellefiyetin başlangıç tarihi esas alınmaktadır.

Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün içerisinde verilmesi gerekmektedir. Beyanname bu süre içinde verilmez ise vergi ziyayı olmuş sayılır.

### **2.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler**

Vergi Usul Kanunu’nun 352 maddesinde aşağıda yer alan fiiller ikinci derece usulsüzlükler sıralanmıştır;

### **2.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 342 nci Maddenin 1 inci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması**

Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyat olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.

### **2.2.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması**

Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları 28 köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar.

Süresinde beyanda bulunmama veya yanlış beyanda bulunma üzerine muhtarlarca yapılan davete icabet edilmemesinin birinci derece usulsüzlük fiili sayıldığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

### **2.2.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması**

Mükellefler işe başlama bildirme konusu hariç bildirme ödevleri getirilmiştir.

Mükelleflerin kanundan doğan bildirme zorunlulukları;

- İşyeri adres değişikliği
- İş bırakma bildirimi
- İkametgâh adres değişikliği
- Mükellefiyet değişiklikleri
- İşyeri sayısındaki değişiklikler
- Mükellefiyet değişiklikleri

- Ölüm işi bırakma olarak nitelendirilmiş ve mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıların tarafından bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasları bu ödevden sorumlu kılmaz.
- Emlak vergisinde bina ve arazinin kullanım tarzlarının değiştirilmesi, geçici veya sürekli istisna ve muafiyetten yararlanma durumları, inşaatın bitmesi ve ifraz edilmesi vb.
- Mükellefler, 3100 sayılı kanununun 27.Tebliğin yayımlandıktan sonra, kullanılmak üzere alınan cihazların, alış faturasının düzenlendiği tarihten ki buna fatura tarihi dahildir- itibaren on beş gün içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bir dilekçeyle bildirerek kayıt ettirmeleri zorunludur.

İnşaatın bittiğinde veyahut kısmen bitirilip kısmen de olsa kullanılmaya başlandığı durumlarda ve tadilat ile değişiklik gösteren durumlarda, başlanılan tarih itibariyle iki aydır. Defter tutmaya mecbur olan mükelleflerin bildirimleri yazılı olur. Defter tutmaya tabi olmayanlar veya mükellefin okuma yazması yok ise bildirimler sözlü olarak gerçekleşir. Sözlü bildirim tutanağı tutulur ve posta yoluyla taahhütlü olarak mükellefe gönderilmesi zorunludur.

Yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde tadili gerektiren halin vukuu tarihinden başlayarak iki ay. Bildirmeler yazılı olur, yalnızca defter tutmaya mecbur olmayan mükelleflerden okuma ve yazması olmayanlar, bildirimleri sözle yapılabilir. Sözlü bildirimler tutanakla tespit olunur. Yazılı bildirimler posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması**

Gelir vergisinin 35. Maddesi B bendine göre karne almak zorunda olanlar mükellefler; vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken gerekli boşlukları doldurup, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil – karneye işaret ettirilmek üzere vergi dairesine ibraz ederler. Vergi dairelerine vergi karnesine ibraz etme süresi işe başladıkları tarihten itibaren bir aydır. Bir ay içerisinde ibraz etmeyen mükellef için 15 gün ek süre verilir. Bu süre içerisinde karnelerini alırlarsa sorun yoktur ancak almazlarsa kabahat filini işlemiş olurlar.

### **2.2.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması**

Mükellefler faaliyet amaçlarına göre uygun düşen defterleri tutmaları yanında onları da tasdik ettirmeleri zorundadır. İlgili hesap dönemin sonunda defterler kayıtları kapatılarak takip eden hesap dönemin başına kaydedilir. Tasdike tabi defterler; VUK madde 220 de belirtilmiştir. Kanunda belirtilen süreler içerisinde tasdik edilmeyen defterlerin 1 ay içerisinde tasdik edilmesi ikinci derece usulsüzlük olarak belirtilirken; 1 aylık süresi içerisinde de yapılmaz ise birinci derece usulsüzlük fiili olarak sayılmıştır.

Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

Beyanname, bildirimler, belgelerin ve bunların eklerinin kanunca ve idari düzenlemelerle belirlenen şekil ve içeriğe uymaması ikinci derece fiil olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi beyannamesinin eki durumunda bulunan ‘bilanço ve/veya hesap özeti’ nin beyannameye bağlanmaması ya da bağlanmakla birlikte yeterli açıklık olmaması ile birden fazla olarak düzenlenen faturanın suretlerinin kaçınıcı suret olduğunun yazılmaması veya kurumlar vergisi beyannamesine ‘Transfer Fiyatlaması Raporu’ nun eklenmemesi verilebilecek örneklerdendir. Belirtilenler ilgili beyannamelerin parçası durumdadırlar. Belirtilenler ilgili beyannamelerin parçası durumdadır. Nitekim Danıştay bir kararında perakende satış vesikalarında Maliye Bakanlığı’ nca getirilen bazı hususlara yer verilmemesinin de kanunen belirlenen şekilde muhteviyata uygun olmadığı şeklinde karar verilmiştir.<sup>13</sup>

Elektronik ortamda bildirim ve form vermek durumunda olanların bu kapsamdaki bildirim ve formlarını vermemeleri özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Elektronik ortamda bildirim ve formlarını vermeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde bu başlık altındaki “*bildirim ve belgelerin şekil ve içeriğine uyulmaması*” fiiline bağlı genel usulsüzlük cezası kesilmez. (VUK.mük.m.355/m)

<sup>13</sup> Şenyüz, D.Vergi Ceza Hukuku, 2013,Bursa

### **2.2.2.6. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi**

Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla, saklanması zorunlu olan belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi kabahat fiili olarak düzenlenmiştir. Belgelerin bulunmaması veya ibraz edilememesi hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmadığında bu fiil oluşturmaktadır. Belgelerin bulunmaması veya ibraz edilememesi hesap ve işlemleri doğruluk ve açıklığını bozmadığında bu fiil oluşmaktadır. Bir başka deyişle inceleme sırasında ibrazı istenmesine rağmen içeriklerinin doğruluğu konusunda kuşku ortaya çıkmamaktadır.

Hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla belgelerin bulunmaması ve yetkililere ibraz edilmemesi ikinci derecede usulsüzlük kabahatinin eylemidir.

## **2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları**

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan özel usulsüzlük cezalarına göre;

### **2.3.1. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması**

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227'nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 380 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan



yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 190.000 Türk lirasını geçemez.<sup>14</sup>

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 380 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 19.00 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 190.000 Türk lirasını geçemez.<sup>15</sup>

32 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin 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 bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.<sup>16</sup>

Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz

<sup>14</sup> Resmi Gazete, VUK 213, Değişik: 24/6/1994-4008/17 md.,Madde 353. Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.

<sup>15</sup> Resmi Gazetei,VUK 213, Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.

<sup>16</sup> Resmi Gazetei,VUK 213, Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.

edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 380 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>17</sup>

Bu Kanuna 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 9.000 Türk lira özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>18</sup>

Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 450 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>19</sup>

Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 1.400 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 280.000 TL'yi aşamaz. .

4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.400 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 280.000 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>20</sup>

Konu ile ilgili yargı kararı örneği aşağıdaki gibidir :

Satıcı Nezdinde Düzenlenen Tutanak ile Geriye Yönelik Tarihli Fatura Düzenlendiğinin Tespit Edildiğinden Söz Edilerek, Davacı Adına, Süresinde Fatura Almama Eylemi Nedeniyle Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemeyeceği Hakkında

213/md. 231, 352, 353, 356

<sup>17</sup> Resmi Gazetei, VUK 213, Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.

<sup>18</sup> Resmi Gazetei, VUK 213, Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.

<sup>19</sup> Resmi Gazetei, VUK 213, Ek: 25/5/1995-4108/8 md

<sup>20</sup> Resmi Gazetei, VUK 213, (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.).

İstemın Özetı: ... nezdinde düzenlenen 8.5.2012 tarihli tutanakla, davacıya yapılan hizmet teslimlerine ilişkin 3.1.2012 ve 19.1.2012 tarihli faturaların (7) günlük süreden sonra düzenlendiğinin tespiti üzerine, davacı şirket adına, fatura almaması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendi uyarınca 2012 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi, 21.11.2012 gün ve E:2012/1565, K:2012/2470 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendine ve 7 gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağına hükme bağlandığı 231'inci maddesinin 5'inci bendine yer verdikten sonra, ... nezdinde tutulan 8.5.2012 tarihli tutanakla, davacı şirket adına düzenlediği 3.1.2012 ve 19.1.2012 tarih ve 271.400,00 TL ve 51.920,00 TL tutarlı faturaları, 1.2.2012 tarihinde matbaadan teslim aldığına tespiti üzerine, geriye dönük fatura düzenlediğini gösteren bu tespit dikkate alınarak davacı adına yedi günlük sürede fatura almaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesildiğinin anlaşıldığı, 213 sayılı Kanunun 353'üncü maddesinin 1'inci bendinde, süresinden sonra alınan faturalar için cezai yaptırım öngörülmediği gerekçesiyle cezayı kaldırmıştır.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay 4. Dairesi, 7.2.2017 gün ve K:2013/1466, K:2017/979 sayılı kararıyla; 213 sayılı Kanunun 353'üncü maddesinin 1'inci bendi ile 231'inci maddesinin 5'inci bendinin değerlendirilmesinden, malın teslimi veya hizmetin ifasını izleyen günden itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, mükelleflerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri halinde haklarında özel usulsüzlük cezası kesileceği sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi, 29.9.2017 gün ve E:2017/1150, K:2017/1300 sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Davalı idare tarafından; fatura vermeyen ve almayan için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilebileceği, yedi gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, faturanın düzenlenmemiş olmasının ise Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendinde yaptırıma bağlandığı ileri sürülerek, ısrar kararının bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi : "" Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Türk Milleti Adına

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

... nezdinde tutulan 8.5.2012 tarihli tutanakla, davacı şirket adına düzenlediği 3.1.2012 ve 19.1.2012 tarih ve 271.400,00 TL ve 51.920,00 TL tutarlı faturaların, 1.2.2012 tarihinde matbaadan teslim alındığının tespiti üzerine, geriye dönük fatura düzenlediğini gösteren bu tespit dikkate alınarak davacı adına, fatura almaması nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendi uyarınca 2012 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yolunda verilen ısrar kararı, davalı idare tarafından temyiz edilmiştir.

213 sayılı Kanunun 351'inci maddesinde; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi usulsüzlük olarak tanımlanmış; 352 ilâ 356'ncı maddelerinde usulsüzlük fiilleri ile bu fiiller karşılığında öngörülen yaptırımlara yer verilmiştir. Bu düzenlemeler ile vergi mükelleflerine yüklenen ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilmesi sağlanarak vergi kaçak ve kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 231'inci maddesinin 5'inci bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenemeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı; 353'üncü maddesinin 1'inci bendinde ise verilmesi ve alınması icap eden 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 maddede belirtilen miktardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirket adına düzenlenen 3.1.2012 ve 19.1.2012 tarihli faturaların yedi günlük süreden sonra düzenlendiği hususu, faturaların, fatura düzenleyicisi kişi tarafından 1.2.2012 tarihinde matbaadan teslim alındığı

tespitine dayanmaktadır. Hizmet ifasının gerçekleştiği tarihe göre kendisi adına süresinde düzenlenen faturaların talihlerine itibar etmesi normal ve olağan bir durum olup fatura düzenleyicisinin geriye yönelik fatura düzenlediğini bilmesi mümkün bulunmayan, dolayısıyla, hizmet ifasını gerçekleştiren ...'un eyleminden dolayı kendisine bir kusur yüklenemeyecek olan davacının, Yasada öngörülen sürede fatura almama eyleminde bulunduğundan söz edilemeyeceğinden, cezanın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin reddine, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 11.4.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi.<sup>21</sup>

**Tablo 1.** 2021 Yılında Uygulanacak Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Ceza Tutarları ile Vergi Usul Kanununa Göre Uygulanacak Çeşitli Had ve Miktarlar

<b>Madde No</b>	<b>Konusu</b>	<b>2021 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)</b>
<b>Madde 352</b>	<b>Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (Kanuna bağlı cetvel)</b>	
	<b>I inci derece usulsüzlükler</b>	
	1.Sermaye şirketleri	<b>240,00</b>
	2.Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	<b>140,00</b>
	3.İkinci sınıf tüccarlar	<b>70,00</b>
	4.Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	<b>32,00</b>
	5.Kazancı basit usulde tespit edilenler	<b>19,00</b>
	6.Gelir vergisinden muaf esnaf	<b>9,00</b>
	<b>II nci derece usulsüzlükler</b>	
	1.Sermaye şirketleri	<b>130,00</b>
	2.Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	<b>70,00</b>
	3.İkinci sınıf tüccarlar	<b>32,00</b>
	4.Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	<b>19,00</b>
	5.Kazancı basit usulde tespit edilenler	<b>9,00</b>
	6.Gelir vergisinden muaf esnaf	<b>5,00</b>

<sup>21</sup>Danıştay Yargı Kararı, Esas No:2018/50 Karar No:2018/199

<b>Madde 353</b>	<b>Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması</b>	
	1.Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması, bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması	<b>380,00</b>
	1.1.Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	<b>190.000,00</b>
	2.2.Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, hiç düzenlenmemiş sayılması	<b>380,00</b>
	2.1.Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	<b>19.000,00</b>
	2.2.Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	<b>190.000,00</b>
	4.Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	<b>380,00</b>
	6.Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	<b>9.000,00</b>
	7.Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	<b>450,00</b>
	8.Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	<b>1.400,00</b>

	8.1.Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	<b>280.000,00</b>
	9.4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	<b>1.900,00</b>
	10.127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	<b>1.400,00</b>
<b>Madde 355</b>	<b>Damga Vergisinde</b>	
	-Her bir kâğıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	<b>3,10</b>
<b>Mükerrer Madde 355</b>	<b>Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza</b>	
	1.Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	<b>2.500,00</b>
	2.İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	<b>1.300,00</b>
	3.Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	<b>650,00</b>
	<b>107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar</b>	
	1.Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	<b>1.500,00</b>
	2.İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	<b>760,00</b>
	3.Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	<b>390,00</b>
	3.1.Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	<b>1.900.000,00</b>

#### 2.4. Genel Usulsüzlük Cezası

Genel usulsüzlük cezası 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesince '*Usulsüzlük Vergi Kanun'unun şikle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*' olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 352 inci maddesinde birinci ve ikinci derece usulsüzlük sınıflandırılmıştır. .

**Tablo 2.** Vergi Usul Kanununda Yer Alan 1.1.2021 Tarihinden Geçerli Olmak Üzere Uygulanacak Olan Had ve Tutarlar

<b>Madde352</b>	<b>Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları ( Kanuna Bağlı Cetvel)</b>	
<b>Birinci Derece Usulsüzlükler</b>		<b>TL</b>
1	Sermaye Şirketleri	240
2	Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	140
3	İkinci Sınıf Tüccarlar	70
4	Yukardakiler Dışında Kalıp Beyanname usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	32
5	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	19
6	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	9
<b>İkinci Derece Usulsüzlükler</b>		<b>TL</b>
1	Sermaye Şirketleri	130
2	Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	70
3	İkinci Sınıf Tüccarlar	32
4	Yukardakiler Dışında Kalıp Beyanname usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	19
5	Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	9
6	Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	5



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UZLAŞMA VE CEZALARDA İNDİRİM ÖZELİNDE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi sorunlarının hukuki uyuşmazlık haline getirilip, yargı yoluna gidilmeden taraflarca çözüme kavuşturulmasına vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denir.

İdari çözüm yollarını, Türk Vergi sisteminde yargısal çözüm yollarına başvurmadan önceki çözüm yolları olarak değerlendirebiliriz. Bu barışçıl yöntemde mükellef ile idare arasındaki anlaşmazlığı veya uyuşmazlığını çözerek idari denetim ilkesini göz ardı etmeksizin başvuru bir yöntemdir.

Vergi kaybına neden olan hukuka aykırı fiillerin meydana gelmesinden sonra ortaya çıkan vergi ziyasını idareye en kısa sürede ve en az zararla tahsil edilmesi amaçlanmıştır. Amaçlar doğrultusunda ziyaya uğratılan vergiyi tespit etmek ve en kısa zamanda da tahsil etmek gerekmektedir. Yargı yoluna başvurulmadan önceki idari aşamada çözüm yolları olan uzlaşma ve ceza indirim uygulama kapsam ve konu olarak değerlendireceğiz. Uygulamalardaki en temel amaç; çeşitli vergilemenin tarh aşamasını tamamladıktan sonra kesinleşen vergi ve cezalar için vergi mahkemelerine başvurmadan önce idare ile anlaşma yoluna giderek süreci hızlandırmaktır. Bu sayede yargı organlarının iş yükü hafiflemesine, verginin tahsili en hızlı şekilde elde edilmesine ve tüm bu süreçlerinin doğru olarak tamamlanması sonucunda yargının da daha hızlı işlenmesi gibi amaçlar da edinilmiştir.

İdare ile yükümlü arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergileme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların çözümünde yargısal çözüme başvurulmadan önce idari çözüm yoluna başvurusu bir anlamda yargı kollarının iş yüklerinin hafiflemesine ve uyuşmazlığın daha kısa süre içerisinde çözüm yoluna ulaştırılması amaçlanmıştır.

*'Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.'* (VUK Madde. 116).

Bir başka deyişle verginin tarafları olan mükellef ile vergi idaresinin uyumsuzluğu vergi hatalarından dolayı kaynaklandıysa, fazladan veya haksız yere vergi alınmayacaktır.

Özetleyecek olur isek, yargı yoluna götürmeden kendi aralarından barışçıl bir çözüm yollarıyla idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyumsuzluğu ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına da denir. Ancak buradaki en ince nüans mükellefin bu yöntemlere başvurma zorunluluğu yoktur.

### 3.1. Uzlaşma

Mükellefler ile vergi daireleri arasında çeşitli sorunlarla uyumsuzluklar çıkması normaldir. Uzlaşma müessesesi mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyumsuzluğunun yargıya gidilmeden önce taraflar arasında barışçıl çözüm yollarından birisidir. Uyumsuzluk müessesinin kullanımındaki sınırsızlık Anayasa'nın kanunilik ilkesine ayrılık gösteren yapıya elverişli bir ortama yol açar.

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesi VUK'ta ek maddelerde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlenmede iki ayrı uzlaşma biçimine yer verilmiştir. Bunlardan biri, *“verginin tarhi ve cezanın kesilmesi sonucunda mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma”* diğeri ise *“vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşma”*dır.

Her iki uzlaşma; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın genel hükümleri, Vergi Usul Kanunu ve 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı resmi gazetede yayınlana *‘Uzlaşma Yönetmeliği’*inde düzenlenmiş olup, Tarhiyat öncesi uzlaşmayı da detaylı olarak 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan *‘Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’*nde ele alınmıştır.

Mükellef uzlaşılan vergi ve cezaları vadesinde dahi uzlaşma geçersiz hale gelmez. Uzlaşma yapılmakta uzlaşılan tutarlar itibariyle kesinleşmiş hale gelen borçlara yerine getirilmesi zorunludur. Aksi halde idare cebri şikâyet başvurusuna engel oluşturmaz.

### 3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önceki anlaşmada yapılan bir uzlaşma müessesedir. Bir uzlaşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olması için vergi incelemesi gerçekleşmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1 inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve *'ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır'*.

Uzlaşmanın kapsamına giren konular; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine alınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Ancak 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tarhiyat Öncesi uzlaşma Yönetmeliğinin 2'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan 'usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları' ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

Günümüzde yönetmelik 07.04.2021 tarih 31447 sayılı Resmi Gazetede yapılan değişiklik ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamından çıkarıldı. Uzlaşmaya davet artık Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacağı belirtildi.

Uzlaşmanın sürecinin başlaması için vergi incelemesi yapılan mükellefin yahut noterden vekaletname verilen vekili tayin edilerek yazılı şekilde incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime veya ekip Başkanlığına başvurması zorunludur. Uzlaşma talebi, inceleme tutanağında yer alması da ilgili birime yazılı olarak başvuru yerine geçer.

Uzlaşma talebi, inceleme ile ilgili son tutanağının düzenlenmesine kadarki sürede uzlaşma talebinde bulunabilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan tarafça yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise tebliğ tarihinden başlayarak en geç on beş gün içerisinde talepte bulunabilirler.

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanıyla iletişim kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati,

bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün öncesinden mükellefe bildirilir. Uzlaşmaya davet mükellefe bildirileceği gibi inceleme tutanağına da yazılabilir. Mükellef 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha öncesindeki bir tarihte de uzlaşma günü belirleyebilir. Uzlaşma davetine icazet edilmemesi halinde ya da tebliğ edilememesi durumunda uzlaşma sağlanamamış sayılır.

Uzlaşmanın konusu sadece matrah farklarıyla ilgili olduğunda bölüme denk gelen yeri kapsıyorsa, vergi kısmına denk gelen yere de uzlaşma yapılabilir. Uzlaşma talebi 30 gün içerisinde yapılabilir bu süre vergi ihbarnamesinin tebliğiyle başlar.

Tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının tanzim tarihinden itibaren uzlaşılan vergi ve cezalar bir ay içerisinde ödenir. Ayrıca verginin normal vade tarihinden itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma tarihine kadar geçen her ay için ayrı gecikme faizi ödenir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezasının belirtilen vade tarihinde ödenmeyen kısmına, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usul Hakkında Kanun uyarınca, her ay ve kesri için gecikme zammıyla birlikte hesaplanarak ödenir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmeyen vergi inceleme raporlarına göre yapılan tarhiyatlar ile takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılan tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine mükellefler ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde belirtilen yolları izlemesi mümkündür. Bunlardan; birincisi, Tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir. İkincisi VUK'nun 376 ncı maddesinde yer verilen ceza indirimden yararlanmayı talep edebilir. Üçüncüsü, vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Dördüncüsü herhangi başka bir sonuç doğmaz ise 30 günlük süre geçerek vergi ve ceza kesinleşir.

#### Uzlaşmanın Sağlanması Halinde ;

Belirlenen gün ve saatte mükellef veyahut vekiliyle birlikte bir araya gelen uzlaşma komisyonu konuyu istişare ederler. Uzlaşma sağlandığı takdirde durum bir tutanakla tespit edilir. Tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili imza olunur. Bir tutanağın bir nüshası ilgiliye hemen verilir ve tahakkuk fişi yerine geçer.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya imkân tanınmıştır. Bu durumda kısmi uzlaşma talebinde bulunan

mükellefin uzlaşmadan önce tarhiyatın hangi kısmı için uzlaşma talep ettiğini belirtmesi gerekir.

Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden bir ay içinde ödenir. Uzlaşılan tutarlar kesindir, ödenmemesi durumunda uzlaşmayı geçersiz hale getirmez.

Ayrıca uzlaşılan vergi ve ceza nedeniyle mükellef ve idare hiçbir mercie başvuruda bulunulmaz ve dava açılmaz. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi bu kapsama girmez.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinden anlaşıldığı üzere; verginin kanunda açıkça belirtilen vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre içerisinde gecikme faizi hesaplanır.

Uzlaşma tutanağında yer alması gerekenler<sup>22</sup>;

- Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

Uzlaşmanın Sağlanamaması Halinde;

Mükellef veya vekili tarafından belirlenen gün, yer ve saatte uzlaşma için görüşmeleri başladıktan sonra uzlaşmadığını beyan edildiğinde uzlaşma sağlanmamış olur. Mükellef uzlaşma komisyonunda hazırlanan tutanağı imzalamayabilir yahut ihtirazı kayıt koyarak imzalamak isteyebilir. Mükellefin bu davranışlarından sonra uzlaşmanın sağlanamadığı kesinleşir. Uzlaşmanın sağlanamadığı tespit edildikten sonra tutanak düzenlenir ve bir nüshası da mükellefe tebliğ olur. Uzlaşmanın sağlanmamış

<sup>22</sup> 31.10.2011,28101 Sayılı Resmi Gazete

kabul edilmesi veyahut sağlanamaması hallerinde inceleme elemanı bu hususta inceleme raporunda ya da tutanağında belirtebilir. Vergi dairesine de durumla ilgili ayrı bir yazı ile bildirilir.

Uzlaşma sürecinde yapılan görüşmeler esnasında uzlaşılamayan tutarlar da tutanaklara geçer. Matrah farklarının tutanaklarda yer almasının nedeni mükellefe ihtilafın uzlaşmayla sonuçlanması açısından ek sayılabilecek bir imkân daha sağlamaktır. Mükellefe verilen imkân açıkça şudur; uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali edilmesi üzerine, vergi dairesince yapılan tarhiyata karşı dava açma süresinin son gününü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı mükellefin kabul edebilmesidir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır.<sup>23</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefe tarhiyat sonrası uzlaşma müesseseleri kapanmıştır. Düzenlenen uzlaşma tutanağı kesinleşmiş, ilgili vergi dairelerince hemen yerine getirilir. Düzenlenen vergi ve ceza tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye (vergi mükellefi, sorumlusu yahut yasal temsilcisine) tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Mükellefe ‘*cezalarda indirim*’ ile ‘*dava açma*’ yolları açıktır ancak ikisini aynı anda kullanamazlar.

<sup>23</sup> 31.10.2011,28101 Sayılı Resmi Gazete

### 3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde mükellefe yönelik ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları girmektedir. Tarhiyat öncesinde başvurmuş ancak uzlaşmanın sağlanamaması halinde bile tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramaz.

Başvuru vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde içinde yapılması gerekir. Adli tatilin uzlaşma süresini durduran bir etkisi yoktur. Mali tatil (1-20Temmuz) de ise durum farklıdır. Tarh edilen vergilere karşı cezalara karşı; uzlaşma talep etme süresi mali tatil süresi içine veya mali tatilin bitimini takip eden 7 güne rastlarsa, bu süre mali tatilin bitimini takip eden 7 gün sonuna kadar uzar. Mali tatilden önce İnceleme elemanının tutanağı üç nüsha halinde olacak şekilde, her nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef tarafınca imzalanır. *Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ...../...../..... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.”*

Diyelim ki uzlaşma günü bildirdikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağı anlaşılması ise yeni bir uzlaşma günü belirlenir. Uzlaşma sağlanmış olduğu takdirde uzlaşma komisyonlarınca düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin hükmünde olup, vergi dairelerine hemen intikal edilir gereği yapılır. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie de şikâyetle bulunulamaz.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef aynı vergi konusu üzerinde uzlaşma talebinden öne dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez. Herhangi bir sebeple incelenir karara bağlansa bile karar hükümsüzdür.

Uzlaşma sağlanması halinde, uzlaşmaya varılan vergi tutarı için dava açılmaz. Diyelim mükellef uzlaşma talebinde önce dava açmış olsa bile uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelemeksizin ret olunması sağlanır.

Uzlaşmanın sağlanmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın sağlanmadığına dair düzenlenen tutanağın kendisine tebliğ olduktan sonra dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Mükellef daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince uzlaşmanın sağlanmadığı vergi mahkemesine bildirilir.

Uzlaşma sağlandığında tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağı tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenir.

Uzlaşmanın konusunu dâhil edilmeyecek konulardan biri tanesi 1/1/1995 yılından itibaren kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılamaz.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezalarının, tahakkuk edecek diğer bir ifadeyle ödenecek miktarları konusunda vergi idaresinin mükellef veya ceza muhatabı ile anlaşmasıdır. Uzlaşma tutanaklarının kesinliği ile tarafların anlaşması neticesinde ortaya çıkan durum, hem mükellefi veya ceza muhatabını hem de vergi idaresini bağlamaktadır. Dolayısıyla tarafların uzlaşma tutanağında belirtilen hususlara karşı dava ve şikayette bulunma hakkı bulunmamaktadır. Takdir komisyonu tarafından matrahın takdir olunması ve bu matraha dayanarak vergi idaresinin mükellefe yaptığı tarhiyat ve kestiği ceza üzerinden uzlaşmaya varılması durumunda bu uzlaşma, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin matrahını da kapsadığından, vergi idaresinin artık bu matrahın az olduğundan dolayı dava açması mümkün değildir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'na göre; *“Takdir komisyonu tarafından takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve vergi cezası hakkında, uzlaşma sağlanması halinde takdir edilen matrahın azlığından söz edilerek*



*artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır*”<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Küçükkaya M. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları,Makale,Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,2020,Elazığ

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı* (TL)				Ceza Tutarı* (TL)			
	Başvuru Sayısı	Uzlaşan Dosya Sayısı	Uzlaşmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşmayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
<b>MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU</b>											
2015	22	16	6	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	2	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0
2017	18	3	15	296.926.510	293.714.050	3.212.460	3.212.460	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432
2018	6	3	3	148.112.182	62.776.029	85.336.153	66.040.560	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230
2019	12	6	6	277.279.084	119.413.440	157.865.644	114.550.000	405.442.722	152.347.869	253.094.853	11.760.121
2020	23	15	8	928.312.501	442.424.528	485.887.973	281.055.200	1.202.938.555	493.617.450	709.321.105	36.432.927
<b>VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU</b>											
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	79	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434
2017	110	69	41	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494
2018	86	53	33	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969
2019	136	114	22	41.375.894	27.788.655	13.587.238	12.931.938	82.565.236	29.794.186	52.771.049	8.608.934
2020	193	147	46	239.473.356	39.341.670	200.131.686	68.397.315	347.192.291	51.309.207	295.883.084	9.267.122

**Şekil 1.**Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve 2015-2020 yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı,2020 Faaliyet Raporu,2020

..... VERGİ DAİRESİ  
UZLAŞMA KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

ANKARA

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN
ADI VE SOYADI
ADRES İ
HESAP NUMARASI
TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN
DÜZENLEME VE TANZİM TARİHİ
CİLT VE SIRA NUMARALARI
İHBARNAME TEBLİĞ TARİHİ

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, aşağıda dönemini, vergi ve ceza nev'ileri ile miktarlarını belirttiğim tarhiyatlar üzerine 213 sayılı VUK.nuna 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini saygılarımla arz ederim.

/ /20

Mükellef veya Vekilinin İmzası

UZLAŞMA TALEP EDİLEN VERGİ VE CEZALARIN MİKTARLARI				
VERGİNİN			CEZANIN	
DÖNEMİ	NEV'İ	MİKTARI	NEV'İ	MİKTARI

**Şekil 2.** Örnek Uzlaşmaya Başvuru Dilekçesi

### 3.2. Cezalarda İndirim

Vergi mükelleflerini adlarına tarh edilen cezalar hakkında yargı yoluna başvurmadan önce başvurulabilecek idari çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer verilmiştir.

İdari çözüm yolu olarak kabul edilen bu müessese de yargının iş yükü hafifletme amacı güderek vergi ödevlisinin tek taraflı beyanı üzerine başvurulabilir.

Cezalarda indirim müessesesinin kapsamına vergi ziyayı ve usulsüzlükler girmektedir. Mükellefler adlarına tebliğ olunan cezalar için otuz gün içerisinde dava açma, uzlaşma ve cezada indirim başvurma hakları vardır. Bu süre içerisinde mükellef kendi iradesiyle yalnızca bir çözüm yoluna başvurabilir. Hem dava yoluna gidip hem de cezalarda indirim müessesesini mükellef aynı anda yararlanamaz.

Cezalarda indirim müessesesinin reddi idaresinin takdir yetkisi yoktur. Vergi ödevlisi cezalarda indirim müessesesine başvurmadan önce başvuru şartlarını sağlaması gerekmektedir. Sağlandığı takdirde indirimden yararlanabilir. Burada cezalar otomatik olarak indirildiğinde vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı duruma düşüyor.

Nitekim, cezalarda indirim müessesesinin getiriliş amacı, maddenin gerekçesinde;

*“Mükellefler vergi kanunlarının uygulanmasında bazen hiçbir amaç gözetmeksizin ve sırf bir yanlışlık, iyi anlayamama eseri olarak yanlışlığa ve kayba sebebiyet vermekte ve bundan doğan vergi ziyayı (kayı) için maksatlı hareket eden suinayet (kötü niyet) sahibi mükellefler derecesinde cezaya maruz kalmaktadırlar. Dalgınlık, unutma nedeni ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de rahatsız olacakları doğaldır.”* denilmek suretiyle, iyi niyet sahibi mükelleflerin korunmasının benimsenmesi olarak belirtilmektedir.<sup>26</sup>

Türk vergi hukukunda temelinde anlaşmazlıklarla ilgili çözüm yollarının iki önemli özelliği bulunmaktadır. İlki, bu yolla başvurulması isteğe bağlıdır. Türk vergi hukukunda, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar

<sup>26</sup> Karakoç Y., Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, Makale, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, İzmir

hakkında yargı yoluna gitmeden önce, idarî başvuru aşamasına çözüm yoluna başvurulması zorunlu kılınmamıştır. Vergi ödevlisi iradesine bırakılarak, dilerse başvurabileceği bir merci halindedir. Diğeri ise, bu yollara başvurulmasına rağmen, anlaşma sağlanamadığı halinde de yargı yoluna başvurabileceği ya da doğru şekilde ifade etmek gerekirse bu çözüm yolunu denemiş ancak çözüm bulamadıktan sonra yargı yolunda gitmesi için köprü vazifesi görevini gören idari bir aşamadır. Vergi ödevlisi, cezalarda indirim müessesesinde de çözüm bulamadığı ve kanunu aykırı düşündüğü eylemler için yasal süresi içerisinde yargı yoluna giderek dava konusu yapılabilir.

Cezalarda indirimden yararlanabilmek, yargı yoluna gidilmemesi şartı barındırmaktadır. Mükellef aynı anda birden fazla idari çözüm yollarına gidemezler. Cezalarda indirime başvururken aynı zamanda da konuyu yargıya taşıyamaz. İndirimden yararlanma şartlarını sağlayan ancak indirimden faydalanamayan mükellefler için yargı yoluna başvurabilir. Vergi ödevlisi yargı yoluna gitmeden önce mutlaka başvurması gereken bir çözüm yolu değildir cezalarda indirim müessesesi. Mükellef dilerse doğrudan da yargı yoluna gidebilir. Hakkında yapılan işlemlerin şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından herhangi birinin hukuka aykırı işlem olduğunu düşündüğünde anda direk olarak yargı yoluna konuyu taşıyabilir.

Mükellefin adlarına düzenlenen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda vergi ziyai cezasında belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkân sağlayan bir kolaylıktır. Cezalarda indirim müessesinde herhangi bir verginin aslına bakılmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarına da uygulanır. İndirimden, mükellefler ya da vergi sorumlusu olan cezaya muhatap kişiler yararlanabilir.

Ceza indirim müessesesi sayesinde; mükellef ile idari yargı yoluna başvurulmasının zaman kaybı ve masraflarından kurtulmaktadır. Vergi aslı ile indiriminden arta kalan vergi cezasından oluşan alacağı Hazine'ye daha hızlı aktarmaktadır. Devlet vergi ve ceza alacağının bir kısmından feragat ederken bile mükellefe teminat gösterildiği takdirde üç ay içerisinde ödeme şartını da vermiştir

Resmi gazete yayımlan 07.12.2019 tarihli 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda ile değişikliğe gidilmiştir. Bunlar;

Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını 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 kesilen cezanın yarısı,

2. 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<sup>27</sup>.

Uzlaşma sağlanması halinde cezalarda indirim hakkı üzerinde etkisi, Vergi Usul Kanunu'nun "Uzlaşma ve Cezalarda İndirim" başlık Ek 9 da düzenlenmiştir. Burada 7194 sayılı kanun ile VUK 376 maddeyle bağlantılı ve paralel olarak değişikliğe gidilmiştir.

Vergilendirme sürecinde uyuşmazlık konusu edilebilecek idari işlemlerin, idari aşamada çözümlenerek kesinliğe ulaştırılması cezalarda indirim müessesesi, uzlaşmaya alternatif bir yöntemdir. Bununla birlikte vergi cezası için uzlaşma ve cezalarda indirim seçeneklerinin birlikte uygulanması kural olarak imkânsızdır.

Cezalarda İndirim Uygulamasından Yararlanma Şartları ;

- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine bir dilekçe ile başvurularak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının ve indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi,
- Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi ziyayı cezasının %75'inin Kanunda belirtilen ödeme süreleri içinde ödenmesi
- İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olması,

<sup>27</sup> Küçükkaya M. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları, Makale, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2020, Elazığ

Cezalarda indirim oranları; Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı, uzlaşmanın sağlanması durumunda da uzlaşılan vergi ziyayı cezasının %25 i indirilir

Mükellef ya da vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve ceza tutarını süresi içerisinde ödemez ya da dava konusu yapar ise indirim müessesinden yararlanamaz. Mükellef tarafından dava açıldıktan sonra, dava açma süresi içinde, vergi mahkemesince henüz karar verilmemiş olması koşuluyla, davadan vazgeçilmesi halinde cezada talebinde bulunulabilir ve bu müesseseden yararlanabilir. Bu durum bu şekilde olabileceği gibi cezalarda indirim talebinde bulunan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu başvurduğu yararlanamadan vazgeçerek dava da açabilir.

Mükellef ya da vergi sorumlusu, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, uzlaşma talebinde indirim uygulamasından yararlanmak için talepte bulunabilir. Diğer taraftan uzlaşma talebinde bulunan ve kanunda belirtilen şartları sağlayan mükellef veya vergi sorumlusu üzerinde uzlaşılan vergi cezası için indirim uygulanmasından da faydalanabilir.<sup>28</sup>

Tarih edilen vergi ile indirim uygulaması sonrasında tahakkuk eden ceza tutarının vadesinde teminat gösterilmesi durumunda, vadesinin bitmesinden itibaren üç ay içerisinde ödenmesi zorunludur. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliğ edilirse ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi zorunludur.

Ceza indirimi talep üzerine tahakkuk ettirilen vergi ile indirimden arta kalan cezanın süresinden ödenmediğinin tespit edilmesi durumunda, mükellefler indirimden faydalanamaz. İndirilen ceza tutarı tekrar tahakkuk ettirilir. Ayrıca, teminat gösterilmesi nedeniyle verilen üç aylık sürede ödeme yapılmamış ise verilen süre vadeye dönüştürülür. Mükellefin de göstermiş olduğu teminat paraya çevrilir.

Örnek: abc A.Ş’de bulunan yazar kasa levhasının kaybolmasından dolayı aşağıdaki vergi ceza ihbarnamesi taraflarına tebliğ edilmiştir. Cihazlarla ilgili ruhsatname, kullanma kılavuzu, levha, günlük kapanış raporu ve kayıt rulolarının

<sup>28</sup> Mükellef vergi ziyana kaçakçılık sayılan fiillerle sebebiyet verirse bu ceza için ceza indirimi hükümlerinden yararlanabilir, uzlaşma hükümlerinden ise yararlanamaz.

usulüne uygun olarak muhafaza edilmemesinden dolayı kesilen cezaya alttaki örnek ceza indirim dilekçesi ile indirim talebinden bulunulmuştur. 900,00 TL olan ceza tutarına %50 oranında indirim uygulanarak ceza 450,00 TL olarak ödenmiştir . İşlemden uygulanan formlar sırasıyla şekillerde gösterilmiştir.

### VERGİ / CEZA İHBARNAMESİ

T.C.

DENİZLİ VERGİ DAİRESİ BŞK.

GÖKPINAR VERGİ DAİRESİ MÜD.

İhbarname Kesin Fiş : 2019012513TyW0

Mükellefin :

Adres :

Vergi Kimlik No. :		
Adı Soyadı / Unvanı :	ANONİMŞİRKETİ	SANAYİ VE TİCARET
Vergi Kodu :	3073	
Dönemi :	01/2019-01/2019	
Plaka No. :		
Meslek :	MOTORLU KARA TAŞITI CAMLARININ	
		DENİZLİ

VERGİ VEYA HARCIN TÜRÜ MATRAHI				VERGİ VEYA HARCIN HESABI			
Türü	İlk Tarhiyata Esas Olan	Eklenen	Toplam	Oran %	Miktarı	Önceden Tarh Edilen veya	Fark Olarak Tarh Edilen
<b>TOPLAM :</b>							#0.00#

#### KESİLEN CEZANIN :

TÜRÜ	MATRAHI	KAT	ORAN %	TOPLAM	DAHA ÖNCE KESİLEN	TUTARI
3073-USCZ	#180.00#	5.00	0	#900.00#	#0.00#	#900.00#

<b>Yapılan Tarhiyatın/Kesilen Cezanın</b>	<b>TOPLAM:</b>	#900.00#
3100 Sayılı Kanununun Mük. 8-2 Maliye Bakanlığınca Belirlenip Açıklanan Usul ve Esaslara Uymayan, Üretici veya İthalatçı Kuruluşların		
SHARP ER-A215T MF HC 0632831 LEVHA NO:A-B0894906 MARKA ÖKC LEVHASININ KAYBOLMASI.		

İhbarname Geçici Fiş 2019012513TyW0

Türü	Tarihi	Numarası
DIĞER.	10/01/2019	8868

Dava mercii DENİZLİ VERGİ MAH. B vergi mahkemesidir.  
Uzlaşma mercii, yetkili uzlaşma

Bu belge 5070 sayılı kanuna göre elektronik imzalıdır. Doğrulama yazılımı kullanarak belge üzerindeki imzaları

Şekil 3.Örnek Vergi Ceza İhbarnamesi



**BU İHBARNAMENİN TEBLİĞ TARİHİNDEN İTİBAREN KULLANABİLECEĞİNİZ YASAL HAKLAR AŞAĞIDA AÇIKLANMIŞTIR.**

**I-VERGİ ZİYAYI, USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME**

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu İhbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirtilen törden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren ÜÇ AY içinde ödeyeceğini bildirir;

1-Vergi ziyayı cezasında kesilen cezanın birinci defa da yansı; müteakiben kesilenlerde üçte bir;

2-Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının yansı; indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükümünden faydalanamaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.(213 sayılı V.U.K. Mad.376)

**II-UZLAŞMA**

Mükellefler vergi/ceza İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretaryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime başvurarak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları için uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Kanunun 369 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır.(213 sayılı V.U.K. Ek Mad. 1)

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar.(213 sayılı V.U.K. Ek Mad.11)

**III-VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASI**

**A-Dava Açma Süresi :**

1-Ötüz (30) gündür.

2-Bu süre tebliğ tarihini izleyen günden başlar.

3-Tatil günleri sürelere dahildir. Ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre, tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu sürenin çalışmaya ara verme günlerinde (20 Temmuz-31 Ağustos) bitmesi halinde ara verme süresinin sona erdiği günü izleyen 1 Eylül'den başlamak üzere süre 7 gün uzamış sayılır.(2577 sayılı İ.Y.U.K. Mad. 7.8.61 ve 2575 sayılı D.K. Mad. 86)

**B-Dava Açma Şekli :**

1-Vergi mahkemesinde dava, mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış/mzalı dilekçe ile açılır. Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri bu dilekçelere eklenir. (Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.)

2-Bu dilekçelerde, tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, uyumsuzluk konusu vergi veya vergi cezasının nevi, miktar, davanın ilgili bulunduğu yıl, tebliğ edilen İhbarnamesinin tarihi, numarası ve mükellef vergi kimlik numarası gösterilir.

Vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde, dava dilekçeleri aslye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir.(2577 sayılı İ.Y.U.K. Mad. 3,4)

**IV-ÖDEME**

1-İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak BİR AY içinde ödenir. (213 sayılı V.U.K. Mad. 112)

2-Memleketi terk ve ölüm gibi nedenlerle yükümlülüğü kalıkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri, tahakkuk tarihinden başlayarak BİR AY içinde ödenir. Bu süreler, 6183 sayılı Kanun gereğince teminat teminat gösterdiği takdirde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise ÜÇ AY uzatılır.(213 sayılı V.U.K. Mad.112)

3-Vergi cezaları;

a) Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bitiş tarihinden: (213 sayılı V.U.K. mad. 368)

b) Cezaya karşı dava açılmışsa vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek İhbarnamesinin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak: (213 sayılı V.U.K. Mad. 368)

c) Uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren: (213 sayılı V.U.K. Ek Mad. 8)

BİR AY içinde ödenir.

4) Vergi yargısı harçları, İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren BİR AY içinde ödenir. (492 sayılı Harçlar Kanunu Mad.55)

NOT :

**GEÇİKME FAİZİ**

İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda vergi için alt olduğu vergilendirme dönemine ilişkin normal vade tarihinden

a)Dava açılmamışsa tahakkuk tarihine,

b)Uzlaşma talep edilmiş ve uzlaşmaya varılmışsa uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe,

c)Dava açılmışsa vergi mahkemesi kararının tebliğ tarihine

kadar ayrıca gecikme faizi hesaplanacaktır.(213 sayılı V.U.K. Mad.112)

**Şekil 4.Örnek Vergi Ceza İhbarnamesi Eki**

**VERGİ USUL KANUN'NUN 376'NCI MADDESİNE  
UYGUN DİLEKÇE ÖRNEĞİ  
(CEZALARDA İNDİRİM DİLEKÇESİ)**

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dairenizin ..... vergi numaralı ..... vergisi yükümlüsüyüm. Adıma düzenlenen, .../.../ Tarih ve Cilt No:....., Sıra No:..... Sayılı ceza ihbarnamesi ile kesilip, ...../.../ tebliğ olunan ..... cezasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde hükme bağlanan indirimden sonra kalan kısmını vadesinde ödemek istiyorum.

Söz konusu madde hükmünden yararlandırılmam için gerekli işlemlerin Yapılmasını arz ederim.

ADRES:

.....  
.....

.....

.....  
Mükellef  
(Vekili veya Temsilcisi)  
Ad, Soyad ve İmza

Şekil 5. Örnek Vergi Ceza İndirim Dilekçesi

## SONUÇ

Devlet vergilendirme yetkisini sosyal hukuk devleti ilkesi gereğince belirli kanunlara ve Anayasal ilkelere bağlı kalarak görevini yerine getirmektedir. Devletin temel amacı, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlamaktır. Kamu finansmanını sağlaması amacıyla Anayasal ilkelere ve kanunlara dayandırarak vergi mükellefine birtakım ödevler yüklemekte ve bu ödevlere uyulmaması halinde kanunda açıkça belirtilen ceza ve yaptırımları uygulamaktadır.

Vergi, devletin görevlerini yerine getirirken gerek duyduğu kamu giderlerini karşılamak amacıyla bulunduğu en önemli yere sahiptir. Vergi bilincinin yeterli kadar gelişmemiş olmasının yanı sıra denetlenebilme oranının düşük olması, vergi ödevlerinin sağlıklı olarak yerine getirilmemesine sebebiyet vermektedir. Bununla birlikte vergilendirme sürecinde usulsüzlüklere yol açmaktadır.

Vergilendirme sürecinde, vergi ödevlerinin uyulmasında sağlanırken vergilendirmedeki en önemli kamu yararı gözetmektedir. Devlet kamu yararı için vergisel ödevler getirmekte, bu ödevlere uyulmadığı takdirde cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Usulsüzlük fiilleri bu yönüyle daha ağır yaptırımlarla önlenmeye çalışılmaktadır. Geçmişten günümüze bakıldığında cezaların ağırlaştırılması, kanuna aykırılığı tamamen ortadan kaldırılmamıştır. Vergi mükellefleri yine de ağır ceza veya yaptırımlara tabi tutulacaklarını bilseler dahi kanun aykırı fiiller işlemeye sürdürmüşlerdir.

Usulsüzlük fiilleri, ağır yaptırım ve cezalarla engellenmeye çalışılmaktadır. Ancak yapılan incelemeler sonucunda usulsüzlük halen daha yapılmaya devam etmektedir. Bunun nedenlerinden birisi de kanun yeterince açık, anlaşılır ve yalın olmamasından kaynaklıdır. Uygulama gerek vergi mükellefinin gerekse vergi sorumlusunun vergi kanunlarını yeterince okuyup anlayamadığından ya da kolay yorumlayamadıktan dolayı devamlılık arz etmektedir. Kanunların yalınlaştırılması özel usulsüzlük fiilleri açısından faydalı olacağı açıktır.

Usulsüzlüklerin idari aşamadaki çözüm yollarını kullanarak vergi cezalarının caydırıcılığını oranı giderek düşmektedir. Kanununa aykırı eylemleri/davranışların sonucunda ödüllendiren bir uygulama gibi düşündüren vergi afları ve cezalarda indirim

uygulamalarından da vazgeçilmelidir. Çünkü söz konusu çözüm yolları vergi ceza sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasını engellemektedir. Vergi mükellefi veya sorumlusu bunları bilerek kolaylıkla usulsüzlük cezalarını işlemeye göze alabilir.

Vergi idaresindeki sorun işleyişin kanunun yapısından kaynaklanıyor sorunun çözümü daha çıkmaza ve karmaşık bir hale yol açıyor. İşleyişin yapısından kaynaklı sorun olduğu durumlarda kanundaki kaynağın kökünü araştırıp değişimler yapılması gerekmektedir. Sorunların kaynağını en iyi ele alabileceğim noktalardan bir tanesi ise konun yargı yoluna taşınmasıdır. Yargı yolundaki kararlar veya yargı yoluna taşınmadan önceki durumlardaki idari çözüm yollarıdır. İdari aşamadaki çözüm yollarının yeniden düzenlenerek etkin ve amacına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu çözüm yolları bulunur iken Anayasa'nın kanunilik ve eşitlik ilkesine aykırı olmamak kaydıyla ve mükelleflerinde 'nasıl olsa bir çözümü var diyerek' usulsüzlüğü basite indirgeyerek yapmaması temel amaçlarından birisi olmalıdır. Usule uygun işlem yapan mükellef ile usulsüzlüğe kolaylıkla başvuran mükellefler arasındaki hatlar netleştirilmelidir.

Usulsüzlük yapıldığında kanunu bilmiyordum diyerek bir çözüm yoluna gidilmemektedir. Kanun'unu herkesin bildiği varsayılarak kabul edilip, usulsüzlük işlemleri o yönde ilerlemektedir. Burada mükellefin, kanuni temsilcisin veya işlemi yapan personelin bilmemesi usulsüzlük yapılmadığı anlamını taşımaz.

Netice itibariyle; vergi ziyanını önleme yolunda önemli bir fonksiyona sahip olan usulsüzlük fiil ve cezalarının, taşıdığı öneme istinaden anlaşılır, yalın ve sistematik şekliyle aktarılması gerektiğini yönündeyim. Anayasa'nın 73. Maddesine dayanarak idari aşamadaki çözüm yollarının hem kanunilik ilkesine hem de eşitlik ilkesine aykırı nedeniyle yeniden düzenlenmesine veyahut kaldırılması düşüncesi içerisindeyim. Usulsüzlüklerin neden yapıldığı ve kolaylıkla bu yola neden bilerek/bilmeyerek tercih edildiği, idari aşamada çözüm yollarının vergi mükellefine psikolojik, sosyolojik ve ekonomik durumların incelenerek bu yolların aslında kanuna aykırı davranmayan mükelleflere haksızlık olarak görüyorum. Genel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak düzenlenen ve konusu farklı bile olsa aynı takvim yılında aynı neviden eylemin birden fazla yapılması durumunda ilk eylemden sonra verilecek cezaların dörtte bir oranında verilecek olması gibi durumlarında vergi suçlarını önlemedeki etkinliğini azaltıcı sonuçlar doğurmaktadır

Vergi Usul Kanun'undaki hükümlere göre aykırı davranışlar sonucundan ortaya çıkan uygunsuzlukların idari aşamaya taşımadan önceki çözüm yollarının en büyük avantajlarından birisi de devlet alacağını daha hızlı zamanla tahsil ediyor olmasıdır. Dava yoluna gitmemek, zaman ve emek tasarrufu sağlamanın yanında hem de danışmanlık hizmeti almadan az maliyetle de mükellef sürecini yürütebilir. Aslında idare çözüm yolları yargının yükünü hafifletmekte ve bürokrasiyi azaltmaktadır.

## KAYNAKLAR

- Ateş, K. (2020). *Vergi Muhasebesi Temel-Orta-İleri Düzey*, .Muhasebe Kitapları Yayıncılık, 1.Baskı Ankara
- Baş A. (2000). *Vergi Hukukunda İdari Cezalar*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bilici,M (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Çitil, B. (2019). *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, Seçkin Yayıncılık 1.Baskı,Ankara.
- Çiçek,H (2019). “Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem : İzaha Davet Müessesesi”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 17.Sayı
- Karakoç Y. (2015). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3637. Sayı.
- Korkmaz Y. (2019). *İzaha Davet Kurumunun Vergilemenin Anayasal İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçükkaya M.(2019). “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları” *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1.Cilt
- Mollamustafaoğlu M.(2010). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Öztaş.E. (2019). *Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova.
- Sarı,Ö. (2020). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, 22.Sayı
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A., (2020). *Türk Vergi Sistemi* Ekin Yayınları,17.Baskı, Bursa
- Şenyüz,D. YüceM. Gerçek A.(2014). *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınları, 5. Baskı, Bursa
- Şenyüz.D,(2013). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınları,7.Baskı, Bursa.
- Uzunöner M. (2019). *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu*,(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

### **Web Siteleri**

WEB\_1.(2020). Türk Dil Kurumu web site. <https://sozluk.gov.tr/> (10.06.2021)

WEB\_2.(2020). İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası web site. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/20%20-%2059%20HAKAN%20AY.doc>

WEB\_3.(2020). T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi web site. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4663&MevzuatTur=7&MevzuatTer tip=5> (02.05.2021)

WEB\_4. (2020). T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi web site. <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23796.pdf> (02.05.2021)

WEB\_5. (2020) T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdare Başkanlığı web site. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf)

### **Kanunlar**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Değişik: 24/6/1994-4008/17 md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Madde 353. Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Ek: 25/5/1995-4108/8 md.)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Madde 351 Usulsüzlük Tarifi)

### **Tebliğler**

522 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 29.12/2020 Tarih, 31349 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

### **Yargı Kararları**

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2018/50, K.2018/199, T.11.4.2018, Vergi Usul Kanunu, Süresi İçinde Fatura Almama, Özel Usulsüzlük Cezası

## **ÖZGEÇMİŞ**