

VERGİ CEZASI KESME İŞLEMİNİN HUKUKİ ANALİZİ

Bekir BAYKARA
Avukat

(Not: Bu Makale Vergi Dünyası Ekim 2004 278 Sayılı dergide yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Kanun, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı cezalar ile cezalandırılırlar demektir. (VUK md. 331) Vergi cezaları, vergi kanunlarına aykırı hareketin en önemli yaptırımını (müeyyidesi) dırlar.¹

Vergi cezaları idare tarafından kesilecek cezalar, mahkemeler tarafından hükmedilecek cezalar olarak iki ana başlık altında incelenmektedir. Kesilecek cezaları idari vergi cezaları, hükmedilecek cezaları adli vergi cezaları olarak adlandırmak mümkündür.

Adli vergi cezaları bu yazımızın konusu dışındadır. Bu yazımızda ceza kesme işleminin hukuki analizini yapacağız.

İdari vergi cezalarının hukuki açıdan iki ayrı niteliği (vasfı) vardır. “idari işlem olma” niteliği, “ceza” olma niteliği. Bu yazımızda idari vergi cezalarını bir idari işlem olarak ele alıp analize tabi tutacağız. İdari vergi cezalarının “ceza” olarak analizi ise bir başka inceleme konusudur.

Vergi cezalarının amacı vergi tarh, tahakkuk ve tahsilini garanti altına almaktır. Vergi cezası kesme işlemi, vergi tarh işlemi gibi idari bir işlemdir. Ayrıca vergi cezaları arasında özel bir ağırlığı olan vergi zıyaı cezası kesme işlemi, vergi tarh işlemine bağlı bir işlemdir. Bu nedenlerle ceza kesme işlemi ile tarh işleminin arasında yakın ilgi bulunmaktadır. Bu ilgi dolayısıyla bu yazımızla, daha önce yayınlanan “Tarh İşleminin Hukuki Analizi” başlıklı² yazımız birçok yönden paralellik taşımaktadır.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki ana bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde genel olarak idari işlem ele alınacaktır. Vergi cezası kesmenin tıpkı vergi tarh etme gibi bir idari işlem olması bu bölümün ayrıntılı olmasını haklı göstermektedir. Bu bölümde idari işlem genel olarak açıklandığı için, ikinci bölümde sadece idari işlem olarak vergi cezası kesme

¹ Vergi kanunlarına aykırı hareketin yaptırımını (müeyyidesi) vergi cezalarından ibaret değildir. Gerek şekli (VUK ve 6183 SK) gerekse maddi (GVK, KVK gibi) kanunlarda, vergi kanunlarına aykırı hareketlerin ceza dışındaki yaptırımları düzenlenmiştir. Örneğin re’sen takdir (VUK md. 30), gecikme faizi (VUK md. 112), istisnadan yararlanamama (GVK md. 21) bunlardan bazılarıdır. Fakat bu husus ayrı bir yazı konusudur.

² Bekir Baykara, Tarh İşleminin Hukuki Analizi, E-Yaklaşım Şubat 2004, Sayı 134.

işlemi analize tabi tutulacaktır. (Yazımızın bundan sonraki bölümlerinde “vergi cezası kesme işlemi” deyimini yerine kısaca “ceza kesme işlemi” deyimini kullanacağız.)

I-İDARİ İŞLEM

A-Genel Olarak

Dünyada her gün sayısı belirsiz doğal olaylar, fiiller (eylemler) ve işlemler olur. Ancak bunlardan bazıları hukuku ilgilendirir ve hukuki olay, hukuki fiil ve hukuki işlem adını alırlar.

Hukuki işlemler, hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla iradenin açıklanması³ veya hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla irade açıklaması⁴ olarak tanımlanır. Hukuki işlemin konusu, bir hukuki ilişkinin kurulması, kaldırılması veya değiştirilmesidir.⁵ Ancak beyan edilen iradenin hukuki sonuç doğurabilmesi için bir hukuki iktidara (güce) dayanması gerekir. Bu hukuki iktidara, özel hukukta hak, kamu hukukunda ise yetki denir.⁶ Özel hukuk alanında, hukuki işlemin esas itibarıyla iki, bazen üç ögesi vardır. Bunlar; hukuki ehliyete sahip bir kişinin açıklanmış iradesi, mümkün ve meşru bir konu ile şart koşulmuş ise şekildir.⁷ Özel hukuk alanında irade sahibinin iradeyi açıklama nedeni ve amacı ile ilgilenilmez.⁸

İdari işlemler de sonuç olarak hukuki işlemlerin bir çeşididir. Yani idarenin⁹ hukuki sonuç elde etmek amacıyla yaptığı irade açıklamalarıdır. Ancak idarenin her hukuki işlemi idari işlem olmayıp, sadece idare hukuku alanında¹⁰ yaptığı işlemler bu adı alırlar. İdari işlemler (idari muamele veya idari tasarruf da denmektedir)¹¹ devlet organları tarafından yapılan kamu hukuku işlemlerinden birisidir. Diğer kamu hukuku işlemleri yasama ve yargıdır.

³ Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı, 12. Baskı, Ankara 1998 Sh. 214.

⁴ Turan Esener, Hukuk Başlangıcı, Ankara 2000 Sh. 129.

⁵ Esener age. Sh. 129.

⁶ Mukbil Özyörük, İdare Hukuku Ders Notları, Ankara 1982 (Teksir)

⁷ Sıdık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul 1966, 3 Baskı, Sh. 276.

⁸ Age. Sh. 278.

⁹ İdare deyimini ile “yasama ve yargı organları dışında yürütme organı içindeki kamu makamlarını (otoriteleri)” kastediyoruz. (Ancak yasama ve yargı organlarının idari fonksiyonları ile ilgili işlemleri de idari işlem sayılırlar.) Metin Günay, İdare Hukuku, Ankara 2002, 5. Baskı Sh.110).

¹⁰ A. Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Ankara 2000 13. Baskı Sh. 254.

¹¹ İdari işlem için bunlardan başka “karar” “kural” “norm” “düzenleme” gibi terimlerinde kullanıldığı bildirilmektedir. Bahtiyar Akyılmaz, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Ank. 2000, Sh. 23.

İdari işlemler tek yanlıdır,¹² kamu yararı için yapılırlar, içeriği önceden düzenlenmiş kurallara bağlıdır, yasaya uygun olarak yapılırlar ve yasaya uygunluk karinesinden yararlanırlar, işlem yapıldıktan sonra herhangi bir yargı kararına dayanmaksızın uygulanabilirler (icraidirlir), bazı idari işlemler de re'sen uygulanabilir.¹³

İdari işlemler önce düzenleyici ve bireysel idari işlem (idari kararlar), olarak ayrılmaktadır. Düzenleyici işlemler tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı, Tebliğ gibi objektif, genel kurallar koyan idari işlemlerdir.¹⁴ Bireysel idari işlemler ise belli kişi ve durumlara ilişkin işlemlerdir. Bu tür işlemlerle belli kişiler (gerçek ve tüzel kişiler) için yeni hukuki durumlar yaratılır, değiştirilir veya kaldırılır.¹⁵ Bireysel idari işlemler şu şekilde sınıflandırılabilir: şart işlemler-subjektif (öznel) işlemler, yapıcı (inşai)-belirleyici işlemler, basit-kollektif-karma işlemler, zımni işlemler, yararlandırıcı-yükümlendirici işlemler, isteğe bağlı işlemler.¹⁶

İdari işlemin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç'tır. Yukarıda belirttiğimiz gibi özel hukuk işlemleri yetki (ehliyet) ve konu unsuru olmak üzere iki nadiren de şekil unsuru ile birlikte üç unsurludur. Halbuki idari işlem, idare hukukunun özelliği gereği daha ayrıntılı olmak durumundadır. Her şeyden önce özel hukuk işlemlerinde arızı unsur olan "şekil" idare hukukunda asıl unsurdur. Özel hukuktaki ehliyet idare hukukunda "yetki" olarak görünür. Özel hukuk, işlemin saik (veya sebep) ve amaç unsurları ile ilgilenmezken, bunlar idari işlemin asli unsurlarıdır. Bir idari işlem; yetkili makam tarafından yapılır ve belirlenen şekle uyularak "saikten kalkar, mevzudan geçerek maksatla nihayet bulur".¹⁷

Yetki unsuru, karar alma yeteneği olup, konu, yer ve zaman itibariyle Anayasa ve kanunlarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür.¹⁸ Yetkinin, özel hukuktaki ehliyetin idare hukukundaki karşılığı olduğunu söylemiştik. Ancak özel hukukta

¹² "Kamu hukuku alanında karşılaştığımız işlemlerin hemen hemen tümü tek yanlıdır. Sözleşme türünden olanlardan istisnaen bulunsa bile, bunlarda alışık olduklarımızdan farklı ve neredeyse tek yanlı denebilecek bir nevi "katılma işlemi" gibidirler." İlhan Özay, Günışığında Yönetim, İstanbul 2002, Sh. 325.

¹³Gözübüyük, age. Sh. 254-255.

¹⁴ Vergi uygulamalarında tüzük ve yönetmelik mevcut olmakla birlikte, başat düzenleyici işlem "Tebliğ"dir. İç işlemler ise "iç genelge" şeklinde yapılmaktadır. Bu konuda bkz. Bekir Baykara, Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri, Vergi Dünyası Ekim 2001 tarih ve 242 No.lu Sayısı.

¹⁵ Metin Günay, age Sh. 111.

¹⁶ Bir başka yazar idari işlemleri, maddi açıdan; şart, sübjektif işlem, içeriklerine göre; emredici, inşai ve tespit edici işlemler, muhatapları üzerindeki etkilerine göre; yararlandırıcı, yükümlendirici işlemler, açıklanan iradenin sayısı ve usulüne göre; basit, kolektif ve karma işlemler, işlemi yapan makama göre; mukarrerat, kararname, karar, açıklanan iradenin sayısına göre; sarih ve zımni işlemler, isteğe bağlı olup olmamasına göre; isteğe bağlı olan, isteğe bağlı olmayan işlemler, icrai olup olmamalarına göre; icrai olan ve icrai olmayan işlemler şeklinde sınıflandırılmaktadır. (Kemal Gözler İdare Hukuku, Bursa 2003, C.1, Sh.580-632.)

¹⁷ Onar age. C. 1 Sh. 280. (Buradaki saik; sebep, mevzu; konu, maksat; amaç'tır.)

¹⁸ Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982 Sh. 401.

ehliyet asıl, ehliyetsizlik arızı olduğu halde, idare hukukunda yetkisizlik asıl, yetki arızidir.¹⁹ Yetki kuralları mevzuat tarafından ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Yetki sorunu yani idari işlemlerin hangi makam, mercii ya da organ tarafından yapılacağı sorunu, yer, kişi, konu ve zaman bakımından ele alınabilir.²⁰ Yetki kullanımı, kişi, makam, organ, yer ve zaman yönünden hukuka uygun olmalıdır. Yetki konusunda son olarak şu hususu belirtmek gerekir. Yetki kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür. Ancak bu güç belli bir hizmetin, görevin yerine getirilmesi ile ilgili ve bununla sınırlı bir güçtür. Bu yönüyle yetki²¹ bir ödevdir.

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden nedendir. Özel hukukta, kişileri hukuki işlem yapmaya sevk eden neden subjektif (öznel) bir mahiyet arz ettiği halde, idare hukukunda sebep objektif (nesnel)dir. İdari işlemin sebebi işlemi yapanın dışında, objektif hukukun ortaya koyduğu bir sebep ile ona uygun gelen maddi bir olaydır.²²

İdari işlemin şekil unsuru usulü (yöntemi) de içerir. Gerçekten şekil unsuru idari işlemin oluşumu ve tamamlanmasıyla ilgili olarak uygulanacak her türlü şekil, izlenecek usul, merasim ve düzenlenecek belgelerin tümünü ifade eder.²³ Bu anlamda hazırlık ve ön işlem niteliğindeki işlemler de şekil unsuruna dahildir. Bunlardaki eksiklik ve hukuka aykırılıklar da iptal nedenidir. Bir idari işlemin yapılması için uygulanması gereken şekil ve izlenmesi gereken usul kuralları mevzuatla tespit edilir.²⁴

Konu unsuru, idari işlemin hukuk düzeninde meydana getireceği değişiklik, başka bir deyişle onun doğuracağı hukuki sonuçtur.²⁵ Bu bağlamda konu unsuru ile sebep unsuru arasında sıkı bir ilişki vardır. Örneğin, VUK 353. maddesinin²⁶ 1 ve 2 no'lu bentlerinde sayılan belgelerin bir yıl içinde üç defa kullanılmaması mük. 354. madde gereği işyeri kapatma cezası gerektirir. Bu işlemde belgeleri üç defa kullanmama “sebebi” işyeri kapatma “konu” unsurudur.

İdari işlemin maksat (amaç) unsuru, o işlemin tesisinden beklenen nihai gayeyi ifade eder. İdari işlemlerin tümünün amacı kamu yararadır. Buna “genel amaç” denir. Bazen kanun idari işlemin amacını belirler. Buna “özel amaç” denir. Kanun özel amacı bazen açıkça

¹⁹ Onar age sh. 289, Onar age sh. 405.

²⁰ Halil Karabalık, İdari Yargılama Hukuku, İstanbul 2003, Sh. 172-177

²¹ Bahtiyar Akyılmaz, İdare Hukuku, Konya2004, Sh.283.

²² Onar, age. Sh. 283.

²³ Onar age. Sh. 308.

²⁴ A. Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargısı, Ankara 1996, 10. Baskı Sh. 185.

²⁵ 521 sayılı Danıştay kanununun gerekçesi (nakleden Nuri Alan), Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Ankara 1976, (Danıştay Başkanlığı Yayınları C. 1 Sh. 340.

²⁶ Bu madde, 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunun 60. md.si ile kaldırılmıştır. Ancak sebep ve konu unsurlarını iyi temsil ettiği için bu örnek verilmiştir.

belirler bazen de kanunun ruhunda bulunur.²⁷ Yukarıda verilen işyeri kapatma cezası örneğinde genel amaç, kamu giderlerinin finansmanını garanti altına almaya yönelik kamu yararadır. Özel amaç ise belge düzenini sağlamaktır.

İdari işlemlerin yukarıda açıklanan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından herhangi birisi dolayısıyla hukuka aykırı olması halinde, idare mahkemelerince iptal edilirler. (İYUK md. 2).

Son olarak kısaca idari işlemlerin doğum anı üzerinde durmak istiyoruz. İdari işlemler ve kararlar, yetkili organ ve makamlarca kabul ve imza edilmekle tamamlanır ve yürürlüğe girer.²⁸ Tebliğ veya ilan gerçekleşme şartlarından değil, ilgililer hakkında hüküm ve etki edebilme şartıdır. Yani imzalanmakla tamamlanan işlem tebliğ veya ilan edilmeden muhataba karşı uygulanamaz. Ancak bu işlemleri yapanları ve üçüncü kişileri bağlar.²⁹

II-CEZA KESME İŞLEMİNİN HUKUKİ ANALİZİ

A-İdari İşlem Olarak Vergi Cezaları

Vergi cezalarını idare tarafından kesilen ve mahkemeler tarafından hükmedilen cezalar olarak iki ana bölüme ayrılır. İdare tarafından kesilen cezaları “idari vergi cezaları”, ceza mahkemelerince hükmedilenleri ise “adli vergi cezaları” olarak adlandırmayı tercih ediyoruz.

Yazımızın konusu idari vergi cezalarıdır. İdari vergi cezalarının da “idari işlem” olarak hukuki analizidir.

İdari işlemi yukarıda tanımladık. Vergi tarhını tanımlayan VUK’nun 20. md.si vergi tarhının bir idari işlem olduğunu belirtmiştir. Vergi cezaları için böyle bir belirleme yoktur. Ancak böyle bir belirlemenin olmaması “ceza kesme” nin idari işlem olmadığını göstermez. İdarenin, kamu hukuku alanında tek taraflı olarak, hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla yaptığı irade açıklaması “idari işlem” dir. Ceza kesme işlemi bu tanıma uymaktadır.

Ceza kesme işlemi “idarenin kamu hukuku alanında esas itibariyle tek taraflı olarak, hukuki sonuç elde etmek amacıyla yaptığı irade açıklaması” şeklinde ifade edilen idari işlem tanımına uymaktadır ve idari işlemdir. Bu açıktır. Bu nedenle ve “maluma ilam gerekmez” düşüncesiyle ayrıca ifade edilmemektedir. Ancak biz malumun ilamı niteliğinde de olsa, idari vergi cezası kesmenin idari işlem olduğuna ilişkin verileri kısaca elden geçireceğiz.

VUK’nun ceza kesme yöntemini belirleyen 364, 365 ve 366. md.leri, vergi tarh yöntemini belirleyen 29, mük. 30. md.leri arasındaki düzenlemeleri ile paraleldir.

²⁷ Erol Dünder, Maksat Denetimi (Makale). Yukarıda verilen kitap sh. 167.

²⁸ Duran age. Sh. 411.

²⁹ Age. Sh. 411.

Vergi cezalarına karşı 2577 sayılı İYUK'nun 2/a maddesine karşı iptal davası, maddede açıkça belirtildiği gibi “idari işlem” e karşı açılan bir davadır.

Vergi cezalarının bir idari işlem olduğu, bazı Danıştay kararlarında da açıkça ifade edilmektedir. Bu konuda “... esasen özel usulsüzlük cezası ile işyeri kapatma cezası, gerek koşullarının ve unsurlarının tamamlanması, gerek nitelikleri itibariyle birbirinden ayrı **idari işlemler** olduğundan”³⁰, “.... Dönemleri farklı olan bu vergi ve vergi cezalarına **ilişkin işlemler**³¹” ifadelerini örnek gösterebiliriz.

Vergi cezası vergi kanunlarına aykırı hareketin, daha doğru ifade ile davranışın yaptırımıdır. Bu davranış, beyanname vermemek gibi (VUK 352/I-1) ihmali, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verme gibi (VUK 353/2) icrai olabilir. (Fakat vergi hukuku normlarının yapısı gereği ve özellikle idari-mali cezayı gerektiren davranışların genellikle ihmali olduğunu görüyoruz.)

B-Vergi Tarh İşlemi İle Ceza Kesme İşlemi İlişkisi

Vergi cezalarını idarece kesilecek (idari vergi cezaları) ve adli mahkemelerce hükmedilecek (adli vergi cezaları) olarak iki ana gruba ayırmıştık. İdari vergi cezaları da vergi kaybına bağlı cezalar, vergi kaybına bağlı olmayan cezalar olarak ayrılır.

Vergi kaybına bağlı cezalar, VUK'nun 344. md.sinde tanımlanan “vergi zıyı cezası” dır.³² Bu ceza vergi kaybına bağlıdır. Yani vergi kaybı yoksa ceza da kesilemez. Ceza kayba uğratılan verginin belli bir oranı veya katı olarak uygulanır. Vergi kaybına bağlı cezalar (şu anda 344. md.ye göre iki çeşit olarak kesilen vergi zıyı cezası) vergiyi doğuran olay doğduktan sonra mükellefin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi dolayısıyla ortaya çıkan vergi kaybı dolayısıyla verilir. Bu durumda ceza, tarh edilen vergiye tabidir. Yani ceza kesme işlemi bir bakıma vergi tarh işlemine “bağlı işlem” konumunda olmaktadır.³³ Tarh işleminin iptalinde, (vergi zıyı cezası) kesme işlemi de iptal olmuş olmaktadır³⁴. Bu nedenle yargı kararlarında “vergi tarhı ve ceza kesme işleminin iptali”

³⁰ VDDGK, E.1996/3, K.1997/264.

³¹ E.1990/5, K.1992/3 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı.

³² Vergi kaybına bağlı cezalar, 1998 tarihli 4369 sayılı Kanundan önce üç çeşitti. Bunlar hafiften ağıra doğru kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezası şeklinde idi.

³³ Bu nedenden dolayı idare vergi ve cezayı aynı form olan “vergi/ceza ihbarnamesi” ile tarh etmekte ve kesmektedir.

³⁴ D. 9. D. E.1999/202, K.1999/3614. Bu kararda vergi mahkemesi davayı kısmen kabul ederek vergi aslını terkin etmiş ancak buna bağlı olarak kesilen cezayı onamıştır. Danıştay 9. D.’deki “... aslı terkin edildiğine göre meydana gelmiş bir vergi zıyı da bulunmadığı dikkate alınarak cezanın da terkinini gerekirken....” Şeklinde karar vermiştir.

şeklinde bir ifade yanında “vergi zıyaı cezalı vergi tarhının iptaline” ifadesi de kullanılmaktadır.

Vergi zıyaı cezası kesme işlemi ile vergi tarhı arasındaki bağlantı çok sıkı olmakla birlikte tam değildir. Çünkü vergi tarhını gerektiren her durumda ceza kesilmesi gerekmez. Yanılma (VUK 369), pişmanlık (VUK 371), ölüm (VUK 372) ve mücbir sebeplerin (VUK 373) varlığı halinde vergi tarh edildiği halde ceza kesilmez.

Vergi tarhı ile (vergi kaybına bağlı) ceza kesme işlemi arasındaki bu bağlantı, vergi tarh işleminin yetki, şekil, sebep ve maksat unsurları ile, ceza kesme işleminin aynı unsurları arasında da çoğunlukla mevcuttur.

Vergi kaybına bağlı olmayan idari (mali) vergi cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Bunlar vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması nedeniyle kesilirler. (VUK 351) Bu cezalar kanunun ilk şekillerinde hafif cezalar iken, son değişikliklerle ağır hale gelmiştir.³⁵

VUK’undaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi kaybından bağımsız olarak kesilirler. Bunların vergi kaybı ve vergi tarhı ile ilgileri bulunmamaktadır. Bu nedenle idari işlem olarak analize daha elverişlidirler.

C-Ceza Kesme İşleminin Kategorik Analizi

Yukarıda idari işlemleri düzenleyici ve bireysel işlemler olarak iki ana gruba ayırmış, bireysel işlemleri de, şart-sübjektif (öznel), yapıcı (inşai), basit-kolektif, karma, zımni, yararlandırıcı-yükümlendirici ve isteğe bağlı işlemler gibi kategorilere (sınıflara) ayrılabilceğini belirtmiştik.

Aşağıdaki bölümlerde ceza kesme işlemi, kendisine özgü kategoriler de ilave ederek bu sınıflandırma içinde değerlendireceğiz. Böylece ceza kesme işleminin hukuki niteliği daha iyi anlaşılacaktır.

1-Ceza Kesme İşlemi, Bireysel Bir İşlemdir.

İdarenin vergi hukuku alanında tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, iç genelge gibi genel düzenleyici işlemleri ve vergi tarhı, ödeme emri düzenleme gibi bireysel işlemleri bulunmaktadır. Vergi cezası, vergi kanunlarına aykırı hareketinden dolayı belli bir kişi adına

³⁵ 1949 tarihli 5432 sayılı VUK’unda sadece bugünkü 352. md. 333. md. olarak yer alıyordu. Daha sonra 1951 tarihli 5815 sayılı kanun ile usulsüzlük cezası yeniden düzenlenmiş, bugünkü 353. md. “Ek Madde 1” olarak ve “fatura cezası” başlığı altında düzenlenmiştir. Kesilecek ceza 20 liradan az olmamak üzere belgeye yazılması gerekenin %3’üydü. Bu değişiklik 213 sayılı VUK’na 353. md. olarak taşınmış 333. md. ise 352. md. olmuştur. Ancak 1980’lerden sonra 353. md.de yapılan değişiklikler ve 1981 yılında 2365 sayılı kanun ile eklenen mükerrer 355. md. ile özel usulsüzlük cezaları çeşitlenmiş ve ağırlaştırılmıştır.

kesilir. Dolayısıyla belli bir kişinin durumu etkilenir. Bu nedenle, düzenleyici işlem-bireysel işlem ayrımında, “ceza kesme işlemi, bireysel bir idari işlemdir.”

2-Ceza Kesme İşlemi, Öznel (Sübjektif) Bir İşlemdir.

İdari işlemlerin maddi açıdan şart işlem-sübjektif (öznel) işlem tasnifinde, ceza kesme işlemi öznel bir işlemdir. Bilindiği gibi idare şart (durum) işlemle, kişiyi, genel objektif ve kişiliği ile ilgisi olmayan bir duruma (statüye) sokar. Memur atama, vatandaşlığa alınma gibi³⁶. Açıklamadan anlaşılacağı gibi ceza kesme işlemi şart işlem değil, öznel işlemdir. Çünkü kesilecek vergi cezasının türü, miktarı veya sayısı, ceza muhatabının öznel durumuna bağlıdır. Örneğin defterlerini tasdik ettirmeyenlere birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezası kesilir (VUK 352/I ve I/8). Ancak bunun miktarı muhatabın sermaye şirketi, birinci sınıf veya ikinci sınıf tacir olup olmamasına göre değişir.

3- Ceza Kesme İşlemi, İnşai (Yapıcı) Bir İşlemdir.

Vergi tarh işlemi belirleyici işlemdir. Çünkü, vergi alacağı tarh işlemi ile değil VUK 19. md.de ifade edildiği gibi, vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile doğar³⁷

Vergi cezası kesme işlemi ise belli bir hukuki durumu doğuran bir işlemdir. Yani vergi kanunlarına aykırı hareketin yapılması ile vergi cezası doğmaz. Vergi cezası, vergi ceza kesme işlemi ile doğar. Çünkü vergi kanunlarına aykırı bir hareket mevcut olmasına rağmen, örneğin mücbir sebebin varlığı nedeniyle, hiç ceza verilmeyecek durumlar olabilir. Bazen de sonradan yapılan başka bir hareket (pişmanlık gibi) cezayı kaldırabilir. Bu nedenle vergi cezası kesme inşai (yapıcı) bir işlemdir.

4-Ceza Kesme İşlemi Yükümlendirici Bir İşlemdir.

Muhatabın üzerindeki etkilerine göre, yararlandırıcı, yükümlendirici işlem ayrımında ceza kesme işlemi yükümlendirici bir işlemdir. Ceza kesme işlemi ile birlikte, kendisine vergi cezası kesilen kişi, bu cezayı ödeme yükümlülüğü altına girer. Belirlenen sürede dava açmaz ise, bu yükümlülük kesinleşir.

5-Ceza Kesme İşlemi İsteğe Bağlı Olmayan Bir İşlemdir.

İsteğe bağlı olan, isteğe bağlı olmayan işlem ayrımında, vergi cezası kesme işlemi isteğe bağlı olmayan bir işlemdir.

6-Ceza Kesme İşlemi Asli-İcrai Bir İşlemdir.

³⁶ Gözler. Age. C.1, Sh.579

³⁷ Bekir Baykara, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi E-Yaklaşım Şubat 2004. Sayı 134.

Hazırlayıcı, ön işlem-asli işlem ayrımında ceza kesme işlemi “asli” işlemdir. Bilindiği gibi idari işlemler çoğunlukla bir süreç sonucunda ortaya çıkarlar. Muhataba bildirilecek en son (nihai) işlem asli işlemdir. Bu işlemin hazırlanması, oluşumu, dış dünyaya yansımından önceki işlemler hazırlayıcı, ön işlemlerdir. Yani usuli işlemlerdir. Bu usuli işlemlerin icrailik niteliği yoktur, dolayısıyla bağımsız olarak iptal davasına konu edilemezler.³⁸ Örneğin, tutanak için dava açılmaz.³⁹

Ceza kesme işlemi asli işlemdir. Bu işlemden önce yoklama, mükellefiyet tesisi ve vergi incelemesi gibi ön-hazırlayıcı işlemler bulunur.

C-Vergi Cezası Kesme İşleminin Unsurları İtibariyle Analizi

1-Genel Olarak

Yukarıda ceza kesme işlemi kategorik olarak inceledik. Ancak bir idari işlem olan ceza kesme işlemi, unsurları itibariyle de incelenmelidir. Çünkü, ceza kesme işlemi, vergi mahkemelerince, İYUK'nun 2/1-a maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları itibariyle denetlenir. Aşağıdaki bölümlerde ceza kesme işlemi bu beş unsur açısından analize tabi tutacağız.

Ceza kesme işlemi, vergi tarh işleminde olduğu gibi, bir dizi usuli yani hazırlık işleminden sonra ortaya çıkar. Yani ceza kesme işlemi uzun veya kısa hazırlık işlemlerini gerektirir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, ceza kesme işlemi nihai icrai işlem, yoklama, vergi incelemesi, takdir gibi işlemler “hazırlık” veya “usuli” işlemlerdir. Bu nedenle ceza kesme işlemi unsurları itibariyle incelerken bu durumu göz önünde bulunduracağız.

2-Vergi Cezası Kesme İşleminin Unsurları İtibariyle İncelenmesi

a-Ceza Kesme İşleminde Yetki Unsuru

Vergi cezası vergi kanunlarına aykırı hareketin yaptırımıdır. O halde ceza kesmek için önce vergi ihdas eden bir kanun olması gerekir. Vergi kanunu “vergilendirme yetkisi” nin ifadesidir. Vergilendirme yetkisi ise, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olup, devletin varlık şartıdır.⁴⁰

Devlete ait bu soyut yetki, kanunlarla veya kanunun açıkça yetki verdiği hallerde idari düzenlemelerle, çeşitli kurum ve dairelere, vergi tarh ve tahsil yetkisi verme şeklinde somutlaşır. (VUK'nun 365/I. Md.sinde belirtildiği gibi ceza kesme yetkisi de esas itibariyle

³⁸ Murat Sezginer, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından, Ayrılabilir İşlem Kuramı, Ankara 2000 Sh. 57.

³⁹ D. 4. D., E.1995/2467, K.1996/2078.

⁴⁰ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982 Sh.3

vergiyi tarha yetkili vergi dairesindedir.) Bu yetki merkezi idare (devlet)⁴¹ içinde belli idareler arasında dağıtıldığı gibi merkezi idare dışında belli kamu idare ve kurumlarına da verilmiştir.

Devlet⁴² gelirlerinin tahsilinde Maliye Bakanlığı görevli ve yetkilidir. (178 sayılı KHK md. 2) fakat bu yetki tahsilata ilişkin olup bütün Devlet gelirlerinin Maliye Bakanlığı'na tarh ve tahakkuk ettirildiği anlamına gelmez. Örneğin dış ticaretten alınan vergiler (Gümrük vergileri) Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı tarafından tarh ve tahakkuk ettirilir. (1993 tarih ve 485 sayılı KHK md. 2/3) Bu vergilerin tarh ve tahakkuku VUK'na dahil değildir. (VUK md. 2) Bu nedenle inceleme konumuz dışındadır.

Kamu gelirlerinin büyük çoğunluğu vergi gelirleri olup bunun büyük kısmı Maliye Bakanlığı tarafından tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu vergi gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı taşra teşkilatında defterdarlığa bağlı vergi daireleri tarafından yapılır. (178 sayılı KHK Ek Md. 14) Verginin hangi vergi dairesince tarh edileceği vergi kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin gelir vergisi (esas itibariyle) mükellefin ikametgahının (yerleşim yerinin) bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. (GVK md. 106) İl ve ilçe merkezlerinde vergi dairelerinin kuruluş şekli, sayısı faaliyet belgeleri, bunların hangi vergi, resim ve harçların tahakkuk ve tahsili ile uğraşacakları Maliye Bakanlığı'na belirlenir. (178 sayılı KHK Ek madde 14/I) Bu konuda VUK'nun 4. md.sinde düzenleme bulunmaktadır. 178 sayılı KHK'nın Ek 14. md. ile VUK'nun 4. md. hükmü birbirini tamamlamaktadır.

Bazı vergi resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsili de merkezi idare dışındaki kamu tüzel kişilerine bırakılmıştır.⁴³ Emlak vergisi ve Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen vergiler belediyeler tarafından alınır. Örneğin emlak vergisinin tarh yetkisi ilgili belediyenindir. (EVK md. 11) İlgili belediye ise emlakın sınırları içinde bulunduğu belediyedir.

Yukarıda vergi tarh yetkisinin hem merkezi idare içinde hem de dışındaki bakanlık, daire ve kamu tüzel kişileri arasında dağıldığını gördük. Bu yetkilerin her birinin ayrı kavramlar ile karşılanması gerekir. Bu konuda bir çalışmaya rastlamadık. Hukuken farklı sonuçlar doğuracak olan bu yetki çeşitlerini biz, "konu yönünden tarh yetkisi" veya kısaca

⁴¹ Genel ve soyut "devlet" küçük harfle T.C Devleti anlamındaki "Devlet" ise büyük harfle yazılmıştır.

⁴² Buradaki "Devlet" anayasal anlamda devlet değil Merkezi idare (veya genel idare) anlamında "Devlet" tir. Anayasa'nın 126. md.si "merkezi idare" deyimini kullanmaktadır.

⁴³ Merkezi idare (Devlet) dışında tüzel kişilik demek idare hukuku açısından ayrı görev, yetki ve sistem demektir. Mali hukuk ve maliye bilimi açısından da ayrı gelir, gider ve kasa yani ayrı bütçe demektir. Ayrı kamu hizmeti olan bu bütçelerin gelirleri ya genel bütçenin transfer tertibinden ya da belli kamu gelirleri bu tüzel kişilere bırakılarak sağlanır. Bu konuda geniş bilgi için bkz Bekir Baykara Devlet Kamu İdare Ve Kurumları Ve Mali Sistemleri, Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı APK Yayını, Mart-Aralık 1994 , Sayı 117.

“konu yönünden yetki” ve **“yer yönünden tarh yetkisi”** veya kısaca **“yer yönünden yetki”** olarak ayırmayı teklif ediyoruz.

Konu yönünden yetki, vergi türü itibariyle tarh yetkisini ifade eder. Örneğin KDV Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairesince tarh ettirilir. (KDVK md. 43/1) İthalde alınan KDV ise Gümrük Müsteşarlığı'na bağlı gümrük idaresince tarh olunur. (KDVK md. 43/4) Keza emlak vergisi ilgili belediyeye ait vergi dairesi tarafından tarh olunur.

Yer yönünden yetki ise, konu yönünden yetkili olan kurumun tarha yetkili yerel dairesini ifade eder. Örneğin dahilde alınan KDV'ni Maliye Bakanlığı'na bağlı mükellefin üyelerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarh eder.

Vergi tarh yetkisinin konu ve yer yönünden yetki biçiminde ayrılması idarenin yetkili vergi dairesini belirleme yetkisinin sınırını çizmede yardımcı olacağı gibi, yetki yönüyle sakatlığın ağırlığını belirlemede de yardımcı olacaktır.

Bu bağlamda, VUK'nun 4. md.si ile 178 sayılı KHK'nın Ek 14. md.si ile verilen tarha yetkili vergi dairesini belirleme yetkisi, konu yönünden değil yer yönünden belirleme yetkisidir.

Maliye Bakanlığı, vergi tarhına yetkili vergi dairesini belirleme yetkisini bakan onayı ile kullanmakta ve bir iç genelge ile taşraya duyurmaktadır. Bakanlık bu yetkisini defterdarlıklara devredebilmektedir.⁴⁴

Tarha yetkili vergi dairesini Maliye Bakanlığı'nın bir iç işlem olan iç genelge⁴⁵ ile belirlenmesi Danıştay'ca iptal nedeni sayılmaktadır.⁴⁶ Bu nedenle bu tür yetki belirlenmelerinin genel tebliğle yapılması uygun olur düşüncesindeyiz.

Yukarıda vergi tarh yetkisini inceledik. Ceza kesme işleminin de VUK 365. md. gereği tarh işlemini yapan vergi dairesi tarafından gerçekleştirileceğini belirttik. Ancak bu madde, bağlı işlem durumundaki vergi zıyaı cezasında ve devamlı mükellefiyetlerde ve vergi dairesinin kendi mükellefine kestiği diğer cezalar bakımından yetki sorununu çözmekte,

⁴⁴ Örneğin Bakanlık İstanbul, Ankara, İzmir, ve Kocaeli ili Derince ilçesinde kurulacak vergi dairelerinin uğraş konuları ve yetki alanlarının belirlenmesi işini 10.04.2004 tarihli Bakan onayı ile il defterdarlıklarına bırakmıştır.

⁴⁵ İç genelgelerin hukuki niteliği konusunda bkz. Bekir Baykara Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri, Vergi Dünyası Ekim 2001 tarih ve 242 no'lu sayı.

⁴⁶ D. 4. D. E. 19911/4093, K. 1993/1793 sayılı kararı. (Karara konu olan olayda mükellefin işyeri Fatih Vergi dairesi çevresinde olduğu halde beyannamesini ikametgah adresi olan Urfa Vergi Dairesine vermiştir. Bu nedenle mükellef adına re'sen kaçakçılık cezalı vergi salınmıştır. Danıştay asıl vergi dairesinin ikametgah vergi dairesi olduğunu, işyeri vergi dairesinin Maliye Bakanlığı'nca yetkili kılınabileceğini, ancak bunun ya genel tebliğle ya da mükellefe yapılacak tebliğle duyurulması gerektiğini, Resmi Gazete'de yayınlanmayan bir iç genelge ile bu yetkinin kullanılamayacağını belirterek vergi tarh ve ceza kesme işlemini iptal etmiştir.

ancak bazı durumlarda sorunu çözmemektedir. Örneğin, VUK 353/3 md.de belirlenen belge almayanlara kesilecek cezalarda yetki sorununu VUK 365. md.de düzenlenmiş değildir.

VUK 353/3. md.ye göre belge almayan tüketicilere cezayı, tespit yapıldığı yerin vergi dairesi kesecektir.⁴⁷ (13.08.1994 tarih ve 229 sayılı VUK Genel Tebliği IV/C bölümü)

Damga vergisi ve pul ile alınan diğer vergilerde ceza kesmeye yetkili vergi dairesini Maliye Bakanlığı belirleyecektir. (VUK 365/II) Bu yetkiye dayanarak vergi dairesi;

-Noksan, kanuna aykırı veya hiç alınmayan damga vergisinin mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesini

-Makbuz karşılığı alınan damga vergisinde ödemeyi yapan kurumun bulunduğu yer vergi dairesi

-Damga vurmamak suretiyle alınan damga vergisinde damganın vurulduğu yer, vergi dairesini yetkili kılmıştır.⁴⁸

Hazırlık veya ön işlemler hakkındaki yetki kuralları da esas itibariyle VUK ile belirlenmiştir. Ancak bazı kanunlarda da bu konuda (4389 sayılı Bankalar Kanunu gibi) yetki bulunmaktadır.

Yetki ile ilgili son olarak şu hususu belirtmek yerinde olacaktır. Ceza kesme işlemi hem yetkili daire hem de yetkili kişilerce yerine getirilmelidir.

Ceza kesme işlemi ve bu işleme ilişkin inceleme, yoklama gibi hazırlık işlemlerinin yukarıda belirttiğimiz yetki kurallarına uygun olmaması halinde işlem sakatlanır. Ancak yetki ile ilgili her noksanlık işlemi aynı derecede sakatlamaz. Yetkiye ilişkin bir kısım sakatlıklar “ağır ve bariz yetki tecavüzü” niteliğindedir. Bu durumda işlem yok hükmünde (keenlemyekün) dür⁴⁹. VUK’nun 108. md.si belgelerin, “görevli makam” tarafından düzenlenmemiş olması halinde, hükümsüz olacağına amirdir. Biz tarh yetkisine konu yönünden tecavüz halinde böyle bir durumun söz konusu olacağını düşünüyoruz. Örneğin KDV’nin belediyece tarh edilmesi veya tahsil edilmesi halinde böyle bir durum söz konusudur⁵⁰. Keza ilçe belediyelerince tahsili gereken verginin Büyükşehir belediyesince

⁴⁷ Bu durumda ceza çok büyük çoğunlukla, belge vermeyen mükellefin vergi dairesi tarafından kesilecek demektir.

⁴⁸ Mehmet Nadir Arıca, Vergi Usul Kanunu Ankara 1989, Sh. 1430.

⁴⁹ Gözler, age C.1 Sh. 709.

⁵⁰ D. 7. D. E. 1989/2730, K. 1990/2629 (Kararda ne konu yönünden yetki ne de yokluktan söz edilmektedir. Ancak belediye tarafından tahsil edilen ve süresinde dava açılmayan KDV için düzeltme yoluyla iade yönünde karar verilmesi, konu yönünden yetkili olmayan idare tarafından tarh ve tahsil işleminin böyle nitelendirildiği anlaşılmaktadır.)

tahsilinde de durum aynıdır⁵¹. Yer yönünden yetki tecavüzü hallerinde ise yetki tecavüzünün yaptırım yokluk değil iptaldir⁵². Örneğin, tapu harcına ilişkin tarhiyatın işlemin yapıldığı yer vergi dairesi yerine, mükellefin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından yapılması halinde böyle bir durum söz konusudur⁵³. Keza KDV tarhiyatının (KDVK 43. md.deki yetki kuralına aykırı olarak) işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi dışındaki bir vergi dairesi tarafından yapılması halinde de aynı nedenle iptal edilir⁵⁴.

Hazırlık işlemlerindeki yetki kurallarına aykırılık, ceza kesme işleminin iptalini gerektirir. Örneğin bir Sayıştay denetçisinin⁵⁵ veya iş müfettişinin⁵⁶ veya Hazine Kontrolörünün⁵⁷ raporuna dayanılarak yapılan tarh işlemi ise buna bağlı ceza kesme işlemi iptal edilir.

b- Ceza Kesme İşleminde Şekil Unsuru

Şekil, özel hukuk işlemlerinden farklı olarak, idari işlemin esas, temel unsurudur. Ceza kesme işleminin şekli ve yapılaş usulü VUK’nu, vergi daireleri işlem yönergesi, genel tebliğler ve iç genelgelerle belirlenmiştir. Türkiye’de Avusturya, ABD, Almanya gibi genel bir idari usul kanunu yok iken, vergi işlerinde usul ve şekil 1949 yılından beri VUK’nu ile belirlenmektedir. Bu kanun usul ve şekil bakımından işlem yönergeleri, genel tebliğ ve iç genelgelerle tamamlanmaktadır. Bu konuda da Maliye Bakanlığının tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, iç genelge, işlem yönergesi gibi düzenleyici işlemleri usul ve yetki konularını düzenlemektedir. En son olarak, düzenleme eksikliği görülen “vergi hatalarını düzeltme” konusunda da düzenleme yapmak için Bakanlık yetki almıştır.⁵⁸

Vergi cezasını gerektiren olaylar, vergi dairelerince, yoklamaya⁵⁹ veya incelemeye⁶⁰ yetkili olanlarca tespit edilir. (VUK 364) Yoklama ve vergi incelemesi sırasında cezayı gerektiren olaya rastlanırsa bu konuda bir rapor düzenlenir (VUK md. 364). Vergi incelemesi sonucu “vergi inceleme raporu” düzenlenmektedir. Yoklama sonucunda ise cezayı gerektiren olay “yoklama fişi” nde gösterilmektedir. Cezayı gerektiren olay ve bu olayla ilgili kaybolma ihtimali olan deliller bir tutanak ile tespit edilir (VUK md. 364).

⁵¹ D. 9. D. E.1997/4446, K. 1998/3069.

⁵² Gözler age. Sh. 709

⁵³ D. 9. D. E. 1997/4057, K.1998/3661 sayılı kararı (Gözler age Sh. 707)

⁵⁴ D: 9. D. E.1992/2646, K.1993/140.

⁵⁵ D. 3. D. E. 1997/2393, K.1998/2348

⁵⁶ D. 3. D. E.1996/4412, K.1998/695, D. 4. D. E. 2000/38, K.2000/4203.

⁵⁷ D. 9. D. E.2000/5454, K.2002/2069

⁵⁸ 01.02.2004 tarihinde yayınlanan 5035 sayılı Kanununun 2. md.si ile VUK 120. md.ye bu konuda bir fıkra eklenmiştir.

⁵⁹ Yoklamaya yetkili olanlar VUK 128. md.de belirlenmiştir.

⁶⁰ İncelemeye yetkili olanlar VUK 135. md.de belirlenmiştir.

Ceza kesme yetkisi yukarıdaki bölümde incelenmişti.

Kesilen vergi cezaları ilgililere “ceza ihbarnamesi” ile tebliğ olunur (VUK md. 366). Bu ihbarnamede bulunacak bilgiler ve eklenecek belgeler 366. md.de 11 bent ve 1 fıkra halinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Ceza kesme ile ilgili usul hükmü yukarıdakilerden ibaret değildir. Örneğin VUK 353/3. md.de ceza kesmeye ilişkin usul yer almaktadır.

Görüldüğü gibi ceza kesme işlemine ilişkin usul ve şekil modern hukukun gereklerine uygun olarak düzenlenmiştir ve bu 1949 yılından beri böyledir.⁶¹ Ancak 366. md.nin 2. fıkrasının 11. bendi, Anayasamızda 2001 yılı değişikliğinden⁶² sonra eksik kalmaktadır. Fakat uygulamada, vergi cezaları “ceza ihbarnamesi” ile değil “vergi/ceza ihbarnamesi” başlıklı basılı evrakla ilgiliye tebliğ edilmektedir. Bu evrak hem 366 hem de 35. md.deki hususları içermekte ve önde dava mercii, arkada da dava açma süresi ve şekli basılı olarak bulunmaktadır. Vergi ceza ihbarnamesinin en altındaki “dava mercii vergi mahkemesidir” bölümü doldurulduğunda, Anayasa’nın 40/II maddesiyle gözlenen amaç gerçekleşmiş olacaktır.

Bir idari işlem olan ceza kesme işlemi belirlenen usul ve şekle uygun yapılmaz ise iptal edilir. Çünkü yukarıda belirttiğimiz gibi usul ve şekil idari işlemin temel unsurudur. Ancak her şekli noksanlık iptal nedeni olmaz. Bu konuda, asli ve tali şekil noksanlıkları ayrımı yapılmakta, tali şekil noksanlıklarının iptal nedeni olmayacağı söylenmektedir.⁶³ VUK’nu da 108. md.de, “tebliğ olunan vesikalar esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler ...” hükmünü getirmiş ve işlemi hükümsüz kılacak dört şekil noksanlığını saymıştır. Ancak bunlar dışında da şekil noksanlığı olabilir ve bu konuda hangi noksanlıkların asli, VUK’nun deyimiyile “esasa müessir” yani esas etkileyen noksanlık olduğu konusunda nesnel, objektif bir ölçüt bulunmamaktadır. Bu hususta, “..... bir şekil noksanlığı, eğer o noksanlık olmasaydı başka yönde bir karar alınabilecek idiyse asli şekil noksanlığı sayılmalıdır. Ama buna karşılık, karar şekil noksanlığı olmasa dahi gene aynı yönde alınacak idiyse, söz konusu şekil noksanlığı tali şekil noksanlığı olarak kabul edilmelidir”⁶⁴ şeklinde bir ölçüt teklif edilmektedir.

⁶¹ 364, 365 ve 366. md. hükümleri 1949 tarihli 5432 sayılı Kanunda da mevcuttur.

⁶² Anayasa’nın 40. md.sine 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanununun 16. md.si ile “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını belirtmek zorundadır” şeklinde ikinci fıkra eklenmiştir.

⁶³ Günday age Sh. 135

⁶⁴ Age Sh. 135

Şekil (ve usul) yönünden hukuka aykırılık tarh ve ceza kesme işleminin iptaline neden olur dedik. Bu husus hem tarh ve ceza işleminin kendisi hem de hazırlayıcı işlemleri için geçerlidir. Danıştay vergi incelemesi yapılmaksızın düzeltme fişi ile re'sen tarhiyat yapılmasını ve ceza kesilmesini⁶⁵, inceleme raporlarının vergi ceza ihbarnamesine eklenmemesini⁶⁶, tarhiyata esas olan vergi incelemesinin işyerinde yapılmamasını⁶⁷ iptal nedeni saymıştır. Danıştay ceza uygulamaya esas olan tutanağın mükellef veya yetkili adamı tarafından imzalanmamış olmasını⁶⁸ mükellef veya adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın zabıta veya muhtara imzalatılmamasını⁶⁹ sadece alıcı ifadesine dayanılarak düzenlenmiş tutanağa göre ceza kesilmesini⁷⁰ de iptal nedeni olarak görmektedir.

c-Ceza Kesme İşleminde Sebep Unsuru

İdari işlemin “sebep” (neden) unsuru idareyi o işlemi yapmaya sevk eden amillerdir. İdari işlemin sebebi hukuki ve maddidir. Ceza kesme işleminin hukuki sebebini vergi kanunu, maddi sebebini de “vergi kanununa aykırı hareket” oluşturur. Ceza koyan, “ihdas eden” bir kanun yoksa veya kanun ile belli edilen vergi kanununa aykırı hareket gerçekleşmemişse vergi cezası kesilemez.

Danıştay ceza kesme işlemini, hukuki nedenin olmaması^{71 72}, veya maddi sebebin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmemesi⁷³ veyahut da maddi sebebin ispat edilememesi⁷⁴ gibi nedenlerle iptal edilmesi yönünde karar vermektedir.

d-Ceza Kesme İşleminde Konu Unsuru

İdari işlemin konu unsuru, işlemin doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda ceza kesme işleminin konusu kesilen cezadır. Örneğin, fatura veya sevk irsaliyesi düzenlenmemek VUK 353/I md. ye göre özel usulsüzlük cezasını gerektirir. Faturaya veya sevk

⁶⁵ D. 4. D. E.1995/2362, K. 1995/5615,

⁶⁶ D. 3. D. E.1999/2862, K. 2000/1628

⁶⁷ D. 4. D. E.1994/4263, K. 1995/3877

⁶⁸ V.D.D.G.K, E. 1996/340, K.1998/15.

⁶⁹ V.D.D.G.K, E.1997/236, K.1998/226.

⁷⁰ D. 4. D, E.1999/115, K.2000/1073.

⁷¹ V.D.D.G.K. E. 1996/321, K. 1998/81 (13.03.1998) Olayda ihracat istisnasını düşüren B.K.K, Danıştay’ca iptal edilmiştir. Bunun üzerine, Danıştay iptal edilen karara göre yapılan tarhiyatın iptaline karar vermiştir.

⁷² D. 4. D. E. 1991/1559, K. 1992/3337. Karar konu olan olay adisyon düzenlememe fiilidir. Danıştay 353. md.de adisyonun bulunmadığını bu nedenle ceza kesilemeyeceğine karar vermiştir.

⁷³ D. 4. D. E. 1994/2826, K. 1995/737. Olayda davacı borç para vermiş ana para ve faizler için senet almıştır. Ancak senetler tahsil edilememiştir. Vergi dairesi olayı ikrazatçılık olarak değerlendirmiş, senette yazılı faiz tutarı üzerinden vergi tarh etmiştir. Danıştay, borç verme işinin bir kişiye ve bir defa yapıldığını belirterek, konuyu menkul sermaye iradı olarak değerlendirmiştir. Menkul sermaye iradında elde etme (vergiyi doğuran olay-konu) için tahakkukun yeterli olmadığını hukuken ve iktisaden tasarrufun şart olduğunu belirterek, davayı reddeden mahkeme kararını bozmuştur.

⁷⁴ VDDGK E. 1996/368, K. 1998/44. Olayda kazanç elde ettiği kanıtlanamayan faaliyetli şirkete, re'sen salınan vergi iptal edilmiştir.

irsaliyesine tarih yazılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilirse işlem konu yönünden hukuka aykırı olur.⁷⁵ Görüldüğü gibi burada ceza kesme işleminin sebep unsuru ile “konu” unsuru birbirine karışmaktadır. Çünkü ceza kesme işleminin iki unsuru arasında illiyet bağı (neden sonuç ilişkisi) vardır. Bu nedenle bu ilişki doğru kurulmalıdır.⁷⁶

e-Ceza Kesme İşleminde Maksat Unsuru

İdari işlemin maksadı (amacı) genel olarak kamu yararadır. Eğer kanunda ayrıca belirtilmişse “özel amaç” söz konusu olur.

Ceza kesme işleminin genel amacı, kural ihlalini ceza tehdidi ile önlemektir ve gene kamu yararadır. Ceza kesme işlemindeki özel amaç ise cezanın türüne göre farklılık gösterir. Vergi ziyai cezasının amacı doğrudan vergi kaybını önlemektir. Bu nedenle Danıştay, vergisini zamanında ödemiş bir mükellefin sırf beyanname vermediği gerekçesi ile ceza kesilmesini amaca aykırı bulmuş ve vergi ziyasına bağlı ceza kesilmesini uygun bulmamıştır.⁷⁷ Özel usulsüzlük cezasındaki amaç ise “... 213 sayılı Kanunun 353/2. maddesi ile amaçlanan ticari hayatta gerçekleşen alım ve satımlara ilişkin belgelerin düzenlenmesini, belge düzenine uyulmasını sağlayarak kayıt dışı ekonominin engellenip, ekonomik hayatın belli düzen içinde tutulmasının sağlanmasıdır...”⁷⁸ şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu şekilde ifade edilen özel amaca aykırı ceza kesme işlemlerinin iptali yönünde karar verilmiştir.

ÖZET VE SONUÇ

Vergi cezaları, vergi kanunlarına aykırı davranışın en önemli yaptırımıdır. Vergi cezaları idare tarafından kesilecek cezalar, ceza mahkemeleri tarafından hükmedilecek cezalar olarak ikiye ayrılır. Bu yazıda kesilecek cezaların idari işlem olarak hukuki analizini yapmaya çalıştık.

Ceza kesme, bir idari işlemdir. Bu, vergi kaybına bağlı, vergi ziyai cezasında, vergi tarh işlemine bağlı bir işlemdir. Yani vergi ziyai cezasının akıbeti çoğu kez vergi tarh işlemine bağlıdır. Diğer cezalar ise ayrı ve kendine özgü bir idari işlemdir.

Vergi cezası kesme işlemi, kategorik analizde, bireysel, öznel (subjektif) inşai, yükümlendirici, isteğe bağlı olmayan, asli-icrai bir idari işlemdir şeklinde tanımlanabilir.

⁷⁵ D. 4. D. E. 1991/1687, K. 1992/112, D. 3. D. E. 1990/2797, K. 1992/1621. Bu karara konu olan olayda akaryakıt faturasına miktar ve birim fiyat yazılmamıştır. 3. Daire bu durumda özel usulsüzlük değil genel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.

⁷⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan age sh. 43.

⁷⁷ D. 4. D. E. 1986/3877, K. 1988/2478.

⁷⁸ D. 11. D. E. 1995/2928 K. 1996/80

Vergi cezası kesme işleminin unsurları itibariyle analizinde yetki ve şekil unsurları üzerinde biraz uzunca durduk. Bunun nedeni, nispeten daha somut olan bu iki unsur hususunda, idareye ve inceleme elemanlarına daha çok iş düşüyor olması ve özellikle şekil (ve usul) konusunda daha çok hata yapıyor olmasıdır.

Vergi cezasını kesme yetkisini, vergi tarh yetkisinden yola çıkarak, konu yönünden yetki, yer yönünden yetki olarak ayırma tabi tuttuk. Konu yönünden yetki, vergi türü itibariyle tarh ve ceza kesme yetkisini ifade eder. Örneğin dahilde alınan KDV Maliye Bakanlığı tarafından, ithalde alınan KDV Gümrük İdaresi tarafından tarh edilir. Emlak vergisi ise ilgili Belediye tarafından tarh edilir. Cezaları da bunlar tarafından kesilir. Yer yönünden yetki ise konu yönünden yetkili olan kurumun yerel dairesini ifade eder. Örneğin dahilde alınan KDV esas itibariyle mükellefin işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilir.

Ceza kesme işleminin şekli, hem irade beyanının dış dünyadaki görünüş biçimini, hem de yapılaş usulünü ifade eder. Bu bağlamda ceza kesme işleminin hazırlık veya ön işlemi durumunda olan yoklama ve vergi incelemesi de bu unsur bakımından denetlenir.

Ceza kesme işleminin hukuki şekli mevzuat, maddi sebebi de vergi kanunlarına aykırı harekettir. Bu işlemin konu unsuru kesilen cezadır. Maksat unsuru ise genel olarak kamu yararı; özel olarak da cezanın türüne göre, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi veya belge düzeninin sağlanması yada usul ve şekle ilişkin düzenlemelere uyulmasını sağlamaktır.

Vergi tarh ve ceza kesme işlemi, genellikle, uzun ve yorucu hazırlık işlemlerini gerektirir. Emek ister. Yoğun bir uğraştan sonra mükellefe veya ceza sorumlusuna tebliğ edilen bir işlem, incelediğimiz unsurlardaki bir noksanlık nedeniyle iptal edilmektedir. Bu nedenle "...mahkemenin görevinin, esasta haklı bile olsa idarenin hukuken isabetsiz ve hatalı bulunduğu işlemlerini iptal ederek hukuka ve usule uygun davranmasını sağlamak olduğu"⁷⁹ düşünülüp, vergi tarh ve ceza kesme işlemleri bütün unsurları itibariyle hukuka uygun olarak yapılmalıdır. Bu suretle, bir yandan mükellef-devlet arasındaki güven ilişkisi zedelenmeyecek, diğer taraftan da konuyla ilgili idari ve yargısal taraflarla birlikte ceza sorumlusunun da boş yere emek ve zaman kaybıyla karşılaşması baştan önlenmiş olacaktır.

⁷⁹ V.D.D.G.K. E. 1995/280, K. 1997/151.