

# 7103 SAYILI KANUN ile USULSÜZLÜK ve ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER ve DEĞERLENDİRİLMESİ

CHANGES IN INFRACTION AND SPECIAL INFRACTION  
PENALTIES MADE BY THE LAW, NO. 7103, AND ITS EVALUATION



Kazım GÖKTAŞ\*



Hüseyin SARIOĞLU\*\*

## ÖZ

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan ve kamu gelirleri içerisinde önemli bir yer tutan vergi cezalarındandır. Mükelleflerin belli şartlarda başvuru yapmaları halinde cezalarda indirim uygulamasına konu olabilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, 7103 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılması vergi sistemimizde önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu çalışmamızda; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vergi uygulamalarındaki yeri, önemi ve 7103 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Usulsüzlük, Özel Usulsüzlük, Uzlaşma ve Cezalarda İndirim.

## ABSTRACT

Infraction and special infraction penalties exist in Tax Procedure Law, no. 213, and constitute an important share in public revenues. These two penalties, which become subject to substantial discounts if applied properly according to law, have been taken out of the scope of pre-tax calculation conciliation. This study deals with the practice and importance of these two penalties and changes made by the Law, no. 7103.

**Keywords:** Infraction, special infraction, conciliation, reduction in penalties

\* Vergi Müfettişi

\*\* Vergi Müfettişi Yardımcısı

M.G.T.: 11.04.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi'nde cezalar usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezası olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır. Usulsüzlük, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 351. maddesinde tanımlandığı üzere; vergi kanunlarının şekle müteallik (düzeltildi) hükümlerine riayet etmemektir. Vergi kanunlarının şekle müteallik (düzeltildi) hükümlerine riayet etmemenin cezası da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak ortaya çıkmaktadır.

27.03.2018 tarihli Resmi Gazete Yayınlanan 21.03.2018 tarih 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun(bundan sonraki bölümlerde 7103 sayılı Kanun ifadesi kullanılacaktır) ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin uygulamalarda bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ilgili kanununun 12. , 13. , 14. , 15. ve 93. maddelerinde mevcut olup uygulamada önemli değişiklikler meydana getirmiştir.

## 2- USULSÜZLÜK ve ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:

### 2.1- VUK'un 353. Maddesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi

VUK'un 353. maddesi fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlükleri açıklamaktadır. 7103 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekildeydi:

"1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 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 120.000 Türk lirasını geçemez.

2. 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 veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 Türk lirasını geçemez."

7103 sayılı Kanununun 12. maddesiyle yapılan düzenlemede VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"1. 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 Kanununun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 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 120.000 Türk lirasını geçemez.

2. 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 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 Türk lirasını geçemez.”

7103 sayılı Kanunun ilgili değişikliğe ilişkin madde gerekçesinde “213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin maddede belirtilen fiiller için kesilecek özel usulsüzlük cezaları ile ilgili tereddütlerin giderilmesi amaçlanmakta, ayrıca kanun kapsamına giren belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması durumunda, özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği hususu da açıklığa kavuşturulmaktadır.” şeklinde belirtilmiştir. Madde gerekçesinden de anlaşıldığı üzere ilgili değişiklikte, e-fatura uygulaması da lafzen kanuna eklenmiş olup, diğer belgelerle uygulama birliği sağlanmıştır.

## **2.2- VUK'un Mükerrer 355. Maddesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi**

7103 sayılı Kanun öncesinde VUK'un mükerrer 355. maddesi başlığı “Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257, Mükerrer 257. madde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza” iken, 7103 sayılı Kanunun 13. maddesi ile “Bilgi Vermekten Çekinenler ile 107/A, 256, 257, Mükerrer 257. madde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A Maddesi Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza” şeklinde değiştirilmiştir.

Ayrıca ilgi madde ile VUK'un mükerrer 355. maddenin birinci fıkrasına “Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.” ibaresi eklenmiştir.

Böylelikle VUK'un 107/A maddesinde yer alan elektronik ortamda tebliğ hükümlerine riayet etmeyenlerin de cezaya muhatap tutulmaları hüküm altına alınmıştır.

## **2.3- VUK'un 376. Maddesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi**

213 sayılı VUK'un Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme başlıklı 376. maddesi, yapılan düzenleme öncesi “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu 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:

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri; indirilir.”

şeklinde yer almaktaydı. Ancak 7103 sayılı Kanunun 14. maddesinde yapılan düzenlemeyle,

VUK'un 376. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "üçte biri" ibaresi "yarısı" şeklinde değiştirilerek, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yarısı oranında indirilecek hale getirilmiştir. Bu durumda kanunun yeni şekli; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu 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:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı;

İndirilir." olmuştur. Yine 7103 sayılı Kanunun 93. maddesiyle, değişikliğin kanunun yayımı tarihinde (27.03.2018 tarihinde) yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere; ihbarname kuralına göre düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı mükelleflerin dava açma, uzlaşma ve cezalarda indirim olarak bilinen VUK'un 376. maddesi kapsamında vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talebinde bulunma hakları vardır. Söz konusu değişiklik; VUK kapsamında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının indirim oranını, mükellefin VUK'un 376. maddesinde belirtilen şartları yerine getirmesi koşuluyla 1/3'ten 1/2'ye çıkarılmıştır. Böylelikle mükelleflerin cezalarda indirim haklarını kullanmaları teşvik edilmiş, hukuki yollara başvurmadan vergi alacağına tahsil amaçlanmıştır.

#### **2.4- VUK'un Ek 11. Maddesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi**

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi'nde mevcut tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinin kanuni dayanağı 213 sayılı VUK'un Ek 11. maddesidir. Bununla birlikte 31.10.2011 tarih 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği konunun usul ve esaslarını açıklanmaktadır. VUK'un Ek 11. maddesinde belirtildiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları kesindir, tarhiyat öncesi uzlaşma sonunda uzlaşılarak tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre de, mükellefler üzerinde uzlaşılan cezalar hakkında VUK'un 376. maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler.

7103 sayılı Kanun öncesi VUK'un Ek 11. maddesi gereğince vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek cezalarda (VUK 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi geçerli idi. 7103 sayılı Kanunun 15. maddesi ile VUK'un EK 11. maddesinde geçen "vergilerde kesilecek cezalarda" ibaresi vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir. Yine 7103 sayılı Kanunun 93. maddesiyle, değişikliğin kanunun yayımı tarihinden (27.03.2018) önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edenler hariç olmak üzere yayımı tarihi olan 27.03.2018'de yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Böylelikle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Yapılan değişiklik sonrasında tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında sadece vergiler ve vergi ziyayı cezası kalmıştır. Böylelikle tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı eşitlenmiştir. Ayrıca, değişikliğin yürürlük tarihi maddesinde belirtildiği üzere 27.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş olan mükellefler için, değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağı tabiidir.

Değişikliğe vergi idaresi açısından baktığımızda, kamu gelirlerinin artırılması bakımından büyük bir adım atılmıştır. Çünkü vergi incelemeleri sonucunda usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının bü-

yük bir kısmı değişiklik öncesinde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında uzlaşarak azaltılmaktaydı. Bu durum vergilerden sağlanan gelirlerin ve dolayısıyla kamu gelirlerinin azalmasına yol açmaktaydı. Yeni durumda vergi idaresinin geliri artacak ve doğal olarak kamu gelirlerinin artması sağlanacaktır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamalarında vergi idaresinin yer ve zaman farklılıklarına göre değişen oran veya miktarlar üzerinden uzlaşmaya varması, mükellefler nezdinde adaletsizliğe neden olmaktadır. Böylelikle tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamalarında yaşanan eşitsizlikler azaltılmış olacaktır.

Değişikliğe ilişkin vergi idaresi açısından önemli diğer bir husus da değişiklik maddesinin yürürlük tarihidir. Çünkü devam eden vergi incelemeleri sırasında 27.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş mükellefler hakkında değişiklik öncesi hükümler uygulanacak, 27.03.2018 tarihi itibarıyla tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefler için yeni düzenlemeye ilişkin hükümler uygulanacaktır. Bu nedenle devam eden vergi incelemeleri açısından 27.03.2018 tarihi dikkate alınarak ikili uygulama söz konusu olacaktır.

Değişikliğe mükellef açısından baktığımızda, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmış olması öncelikle mükellefin üzerinde uzlaşacağı ceza tutarını değiştirecektir. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu takdirde, tarhiyat sonrası uzlaşma veya cezalarda indirim gibi haklarını kullanamayacak olması nedeniyle uzlaştığı tutarlara razı olacaktır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı da tarhiyat öncesi uzlaşmayla aynı olduğu için, mükelleflerin böyle durumlarda bir karar vermesi gerekecektir. Yani mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeden önce; tarhiyat öncesi uzlaşma haklarını mı kullanacak, yoksa bu haklarını kullanmayarak VUK'un 376. maddesine istinaden cezalarda indirim haklarını mı kullanacaklarına karar vermeleri gerekmektedir. Çünkü önceki bölümde açıklandığı üzere; VUK'un 376. maddesine istinaden cezalarda indirim oranının usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerde yarısına çıkarılmış olması hususu, mükelleflerin karar vermesinde etkili olacaktır.

### 3- SONUÇ

213 sayılı VUK'a önemli değişiklikler kazandıran 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere; belirsizliklerin giderilmesi ve ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranı artırılmakta, elektronik ortamda düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt ortamında düzenlenmesi ve e-tebligatla ilgili yükümlülüklerin uyulmaması halinde kesilecek cezalar netleştirilmektedir. Bu çalışmamızda, 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler vergi uygulamaları açısından değerlendirilmiş olup, mükellef ve vergi idaresinin konuya bakışı ortaya konmaya çalışılmıştır.

### KAYNAKÇA

- 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Gerekçesi
- 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Rehberi, GİB, 2007