

FİİLİ İMKANSIZLIK HALİNDE İNTERNET ORTAMINDA BEYANNAME VERİLMEDİĞİ GEREKÇESİYLE CEZA KESİLEMEZ¹

I-GİRİŞ

Vergi beyannamelerinin internet ortamında verilmemesi halinde beyanname ödenen vergi olsun veya olmasın, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. Maddesi uyarınca mükellefe beyanı gereken vergiden bağımsız olarak ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Söz konusu ceza ile işlenen kusur veya suç ile uygulanan ceza arasında bir ölçü veya orantı olmamakla birlikte, uygulamada öteden beri mükellef olmayan ancak vergi dairesince re'sen mükellefiyet tesis edilenlere de aynı cezaların kesilmesi, bazı durumlarda mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin onlarca katını aşabilmektedir. Böyle bir ceza tehdidi mükellef hakları ve hukuk anlayışı karşısında tartışılması gerekmekte ve kendimize şu soruyu sormamız gerekmektedir? Vergi kanunlarını uygulamakla görevli vergi dairelerinin görevi mükelleflerin kazanç ve işlemleri üzerinden ödemeleri gereken vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmek mi, yoksa vergi yerine ceza kesmek ve ceza tahsil etmek midir? Diğer bir ifade ile vergi idaresi tarafından tespit edilen vergi kayıp veya kaçığı ile bu kayıp veya kaçık nedeniyle kesilen ceza arasında bir denge veya ölçü aranmalı mıdır?

Konuya daha açıklık kazandırabilmek için bir örnek verelim: Bir gerçek kişi her yıl bir adet daire alım satımı yapmış ve bu faaliyetinin vergiye tabi olmadığı düşüncesiyle vergi dairesine müracaat ederek mükellefiyet tesis ettirmediğini, defter tutmadığını ve beyanname vermediğini ve bu durumun 5. Yılın sonunda vergi dairesince tespit edildiğini ve sonuç itibarıyla 5.000.- TL KDV'nin ve 10.000 TL gelir vergisinin beyan edilmediğini kabul edelim. Bu durumda vergi dairesince hakkında re'sen birinci sınıf tacir olarak mükellefiyet tesis edilen kişi hakkında VUK'nun mükerrer 355. Maddesi uyarınca sadece internet ortamında beyanname verilmediği gerekçesiyle kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası toplamı her yıl için 12 adet KDV beyanamesi, 4 adet geçici vergi ve bir adet yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmediği gerekçesiyle toplam 17 adet, 5 yıl için ise toplam 85 adet beyannamenin internet ortamında verilmediği gerekçesiyle mükellef hakkında 2013 yılı için geçerli ceza tutarı üzerinden toplam (1.200*85=) 102.000 TL ceza kesilmesi gerekmektedir. Oysa mükelleften tahsil edilmesi gereken 15.000.-TL vergi aslı, 15.000.- TL de vergi ziyası cezasıdır. Böyle bir durumda beyanname vermeme nedeniyle kesilecek özel usulsüzlük cezası, tahsili gereken verginin 10 katına ulaşabilmektedir.

II- KANUN HÜKÜMLERİ

Vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uyulmaması nedeniyle kesilen cezaları; vergi ziyası cezası, özel usulsüzlük cezası, usulsüzlük cezası ve hürriyeti kısıtlayan hapis ve para cezaları şeklinde dört grupta toplamak mümkündür. Bu makalemizde internet ortamında verilmesi gerektiği halde verilmeyen vergi beyannameleri nedeniyle kesilen **yeni nesil** "özel usulsüzlük" cezaları üzerinde "ölçülülük" kavramı ve "fiili imkansızlık hali" çerçevesinde durulacaktır.

Vergi Usul Kanununun özel usulsüzlük fiillerinin cezalandırılmasına ilişkin **mükerrer 355. Maddesi** hükmü aşağıdaki gibidir:

"Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 Türk Lirası, (2013 yılı için 1.200 - TL)
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 Türk Lirası, (2013 yılı için 600 -TL)
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 Türk Lirası (2013 yılı için 300 –TL)

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.²

(.....).

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

Vergi Usul Kanununun **mükerrer 257. Maddesinin 4. Fıkrasında ise;**” 4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile **vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi**, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye, “ Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

² Fıkranın son cümlesi 1.8.2009 tarihinden geçerli olmak üzere 5904 sayılı Kanunla eklenmiştir.

VUK'nun yukarıdaki mükerrer 257 ve mükerrer 355. maddesi hükümlerine göre vergi beyannamelerini elektronik ortamda verilmemesi özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Ancak, 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken vergi beyannamelerini vermeyenlere söz konusu özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefe bu durumun yazılı olarak tebliğ edilmesi ve bu tebliğe rağmen gereğini yerine getirmeyenlere söz konusu özel usulsüzlük cezası kesileceği, 1.8.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan kanun değişikliğinden sonra ise Maliye Bakanlığının bu durumu daha önce **düzenleyici idari işlemlerle duyurması (genel tebliğle açıklaması halinde)** mükellefe bu durumun ayrıca bildirilmesine gerek olmadan söz konusu cezanın kesilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre 1.8.2009 tarihinden sonraki dönemlere ait vergi beyannamelerini internet ortamında vermeyenlere doğrudan özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün bulunmaktadır. 1.8.2009 tarihinden önceki olaylarda ise mükellefe vergi dairesince ayrıca yazılı bilgi vermeden, yani mükellef uyarılmadan doğrudan kesilecek özel usulsüzlük cezası kanuna ve hukuka aykırı olacaktır.³

III-GENEL TEBLİĞ AÇIKLAMALARI

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 376 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, vergi beyannamelerinin ve bildirimlerinin internet ortamında gönderilmesi uygulaması ile ilgili düzenlemelerin 340, 346, 357, 367 ve 373 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapıldığı belirtildikten sonra, elektronik beyanname uygulamasının yaygınlaştırılması amacıyla gerçek usule göre vergilendirilen tüm mükelleflerin Ekim-2007 ayına ve izleyen dönemlere ait vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi gerektiği ve elektronik ortamda verilmeyen beyannamelerin hiç verilmediğinin kabul edileceği belirtilmiştir.⁴

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 376 nolu VUK Genel Tebliğin yayımlandığı tarihteki yasa hükmüne göre vergi beyannamesinin internet ortamında verilmediği gerekçesiyle ceza kesilebilmesi için mükellefe bu durumun yazıyla bildirilmesine rağmen yerine getirilmemiş olması halinde mümkün olup genel Tebliğle yapılan duyuru ilgisine “tebliğ” yerine geçmemekteydi. Ancak genel tebliğle yapılan duyurunun ilgililerine tebliğ yerine geçmesi, kanunların geriye yürümezliği ilkesi gereği mükerrer 355. Maddeye 1.8.2009 tarihinden geçerli olmak üzere 5904 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden sonraki olaylara uygulanabilir. Hukuk böyle demekle birlikte Maliye Bakanlığı 1. 8. 2009 öncesi dönemler için de bildirimde bulunmaksızın söz konusu özel usulsüzlük cezasını kesmektedir.

IV-USULSÜZLÜK CEZALARI İLE VERGİ CEZALARININ BİRLEŞMESİ VE CEZADA MÜKERRERLİK

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Kural olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi kaybı nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezası kesilmesi şartına bağlı değildir. Usulsüzlük fiilleri VUK'nun 352. Maddesinde özel usulsüzlük cezaları ise 355 ve mükerrer 355. Maddelerinde düzenlenmiş olup, son yıllarda özel usulsüzlüğü gerektiren fiiller ve cezalarda önemli artışlar meydana gelmiştir. Bunlara örnek olarak internet

3 2008/2'nci dönemine ait gelir geçici vergi beyannamesini süresinde internet ortamında vermeyen mükellef hakkında kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak Ankara 5. Vergi Mahkemesi 29.12.2008 tarih ve E:2008/1599; K:2008/2350 sayılı kararında; “mükerrer 355. Madde gereğince davacıya bilgi ve ibraz ödevini yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebligat üzerine söz konusu beyannamenin belirlenen süre içinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken bu hususa uyulmaksızın davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık görmemiştir.

4 376 Nolu genel tebliğ 18.10.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ortamında beyanname vermeme, Ba ve Bs formlarını geç verme, hiç vermeme veya hatalı verme nedeniyle bu formların düzeltilmesi verilebilir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, defter tutmak zorunda olan zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç erbabı ile kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi, kurumlar vergisi, yıllık gelir vergisi, muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini internet ortamında vermesi gerekmektedir. Bu kapsama giren mükelleflerin söz konusu vergi beyannamelerini internet ortamında vermemeleri nedeniyle ayrıca 352. Maddenin I/1. bendi uyarınca beyanname verilmediği gerekçesiyle ayrıca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Vergi beyannamelerinin verilmemiş olması re'sen takdir sebebi olup usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir. (VUK, 352) Vergi beyanamesi süresinde verilmezse mükellefe hem usulsüzlük cezası hem de verilmesi gereken beyanname ödenen vergi varsa mükellefe hem usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezası kesilir. Beyanname vermeme nedeniyle cezayı gerektiren iki ayrı fiil söz konusudur. Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanı kesilir.(VUK, 336) Ancak anılan Kanunun 337. Maddesine göre 352. Maddede yazılı usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

İnternet ortamında beyanname vermeme fiili nedeniyle öngörülen ceza ile verilmeyen beyanname üzerinden ödenmesi gereken vergi ziyayı cezası ayrı iki fiil sayıldığından vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük cezası kıyaslanarak ağır olanı uygulanmadığı için mükelleflere özünde aynı fiil nedeniyle iki farklı ceza kesilmiş olmaktadır. Keza beyanname vermeme fiili aynı zamanda vergi ziyayı cezasını da gerektirmektedir. Mükellefler kağıt ortamında beyanname verseler dahi bu beyannameler işleme konulmadığından ve vergi dairesince kabul edilmediğinden aynı işlem nedeniyle iki farklı ceza kesilmiş olmaktadır. Bu durum ceza hukukunda mükerrer cezalandırma anlamına gelmektedir ve Anayasanın 38. Maddesine aykırıdır. Bir mükellefin aynı fiili aynı takvim yılı içinde birden fazla işlemesi VUK'nun 337. Maddesinde cezada indirim olarak düzenlendiği halde beyanname vermeme nedeniyle söz konusu indirim hükmü de uygulanmamaktadır. Özünde aynı olan beyanname vermeme fiili nedeniyle gerçek usulde mükellef olması gereken kişiye en az 17 kez ceza kesilmiş olmaktadır. Hiç olmazsa her vergi türü itibarıyla birincisinden sonra verilmeyen beyannameler için indirim uygulanması hakkaniyete uygun olacaktır.

V-İNTERNET ORTAMINDA BEYANNAME VERMEME NEDENİYLE ÖNGÖRÜLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİNİ İHLAL ETMEKTEDİR

Anayasa Mahkemesi, "hukuk devletini; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir" şeklinde tanımlamıştır.

Anayasanın 13. Maddesine göre, "*temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*". Anayasanın "suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. Maddesinde ise, "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez*" hükmüne yer verilmiştir.

Kanun koyucu cezalara ilişkin düzenlemeleri yaparken çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerine ve Anayasaya bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımların türünü ve ölçüsünü takdir yetkisine sahip olmakla birlikte, öngörülen cezanın infaz edilmesi ya da

uygulanmasıyla güdülen amacın, kişiye sebep olduğu haksız eylemi nedeniyle etkili bir uyarıda bulunmak ve etkin pişmanlık duymasını ve ıslahını sağlamak olmalıdır.. Ceza hukuku ilkelerinden birisi de ölçülülük ilkesidir. Yasa koyucu, cezalandırmadan sağlanacak kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür. Ölçülülük ilkesi, “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık*” olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. *Orantılılık* uygulanacak ceza veya önlem ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Beyanname vermeyen mükellefe ödemesi gereken vergiden bağımsız olarak çok yüksek tutarda ceza kesilmesi bize göre ölçülülük ilkesinin ihlalidir. Bir kişinin herhangi bir nedenle vergi mükellefiyetini vergi dairesine bildirmediği ve dolayısıyla vergi beyannamesini içeriğinde ödenmesi gereken bir vergi olmasa dahi, diğer bir ifade ile yıl boyunca boş beyanname vermediği gerekçesiyle 100 bin lirayı aşan ceza ile cezalandırılması, işlenen suç ile öngörülen ceza arasında orantılılık ilkesinin gözetilmediği görüşündeyim.

Anayasa Mahkemesi bazı kanunlarda yer alan ceza hükümlerini ölçülülük ilkesi yönünden denetlemiş ve iptal etmiştir. Özel usulsüzlük cezalarının gerek ölçülülük ilkesi gerekse aşağıdaki bölümde açıklandığı üzere mükerrerliğe neden olması nedeniyle gözden geçirilmelidir. Ölçülülük ilkesi, yalnız Anayasa Mahkemesinin dikkate alacağı bir ilke olmayıp, yasama, yürütme ve diğer yargı organlarının da gözetmesi gereken bir hukuk devleti olma ilkesidir.

VI- FİİLİ İMKANSIZLIK NEDENİYLE VERGİ BEYANNAMESİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLMESİNİN MÜMKÜN OLMADIĞI DURUMLARDA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEMEZ

Kanunu bilmemenin mazeret sayılmadığı bir ceza hukuku ilkesidir. Bu nedenle kanun hükmünü bilmeme faile ceza verilmesine engel olmaz. Ancak vergi hukuku gibi durumlarda bireylerin yaptığı bazı işlemlerin verginin konusuna girip girmediği konusunda yeterli açıklık olmadığı gibi, söz konusu işlem verginin konusuna giriyorsa sürekli mükellefiyeti gerektirip gerektirmediği de belirsiz olabilmektedir. Bu nedenle kişinin geçmişte yaptığı bazı işlemlerden dolayı kanunu bilmemek mazeret sayılmadığı gerekçesiyle kişiye sürekli mükellefiyet kapsamında olanlara uygulanan cezaların uygulanması ağır sonuçların doğmasına neden olabilmektedir.

Borçlar hukukunda “imkansızlık borç doğurmaz” (Impossibilium nulla obligato) ilkesi benimsenmiştir. Bir edim borçlu tarafından yerine getirilememesine rağmen diğer kişiler tarafından yerine getirilebiliyorsa subjektif imkansızlık, edim borçlu da dahil herkes tarafından yerine getirilebiliyorsa objektif imkansızlık söz konusudur. Borçlu kusurlu ise imkansızlık sonucu sözleşme ortadan kalkmaz ve borç tazminat yükümlülüğüne dönüşür. Diğer bir ifade ile borçlu imkansızlığa kendi kusuru ile neden olmuşsa borçtan sorumludur. İmkansızlık fiili olabileceği gibi hukuki de olabilir. Örneğin borçlu tarafından verilecek eşyanın yanması, kırılması veya binanın yıkılması fiili imkansızlığa, vekaleti olmadığı halde başkasına ait bir taşınmazın satış vaadi ise hukuki imkansızlığa örnek gösterilebilir.

İnternet ortamında vergi beyanname verebilmek için mükellefin Maliye Bakanlığında daha önce vergi numarası ve özel internet şifresi alması gerekmektedir. Herhangi bir mükellefin geçmiş dönemlerdeki bazı işlemleri nedeniyle vergi dairesince re’sen mükellefiyet tesis ettirilip söz konusu faaliyet devam ettirilmediği gerekçesiyle daha sonra yine mükellefiyetin re’sen terkin edilmiş olması durumunda, mükellefe söz konusu dönemlerde vergi beyannamelerini internet ortamında vermediği gerekçesiyle ceza kesilmesi; fiilen verilmesi mümkün olmayan beyannamenin verildiği gerekçesiyle mükellefe VUK’nun mükerrer 355. Maddesi hükmüne göre ceza kesilemez. Çünkü fiili imkansızlık durumunda borç doğmadığı gibi ilgili kişiye ceza da verilemez.

Burada şu soru sorulabilir? Sürekli mükellefiyeti olan kişi beyanname vermediği takdirde söz konusu özel usulsüzlük cezası kesilebildiği halde hiç vergi mükellefiyeti olmayan kişiye ceza uygulanmaması eşitlik prensibine aykırı olmaz mı? Bu durum mükellefiyetini vergi dairesine bildirmeyeni teşvik diğerini cezalandırmak sonucunu doğurmaz mı? Burada iki kişinin koşulları aynı

olmayıp, sürekli mükellefiyeti olanın söz konusu vergi beyannamelerini verebilecek numara ve şifreye sahiptir ve ödevlerinin farkındadır. Diğerinin ise çoğu zaman böyle bir mükellefiyeti olduğundan habersizdir. Dolayısı ile eşitlik prensibinin ihlalinden söz edilemez. Kaldı ki kanunda mükellefiyeti bildirmemenin cezası ayrıca belirtilmiştir. Usulsüzlük fiillerinde biri diğerinin tabi sonucu ve birbirine bağlı ise fiili tek sayıp bir tek usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. Vergi Usul Kanununa son yıllarda eklenen cezalar özel usulsüzlük cezası adı altında sınıflandırıldığından her fiili ayrı cezalandırma yoluna gidilmiş olup kanundaki ceza sistematigi bozulmuş, aynı fiille işlenen birden fazla usulsüzlük için ayrı ayrı ceza kesilmesinin yolu açılmıştır. Usulsüzlük cezasının adının “özel usulsüzlük” olarak değiştirilmiş olması, olayın özünü değiştirmemektedir. Vergi beyannamesini internet ortamında vermesi gerektiği halde vermeyene özel usulsüzlük, kağıt ortamında vermesi gerektiği halde vermeyene usulsüzlük cezası kesilmesi eşitlik prensibine de uygun değildir.⁵ Sonuç itibarıyla işlenen fiilin adı beyanname vermemedir. Mükellefiyetini bildirmeyen kişiye ayrıca beyanname vermediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası verilmesi bize göre tipik bir fiili imkansızlık halidir. Bu tür olaylarda sadece mükellefiyeti bildirmeme cezası ile yetinilmelidir.

2005-2008 yılları arasında taşınmaz satışı yaptığı gerekçesiyle bu dönemlere ilişkin ticari kazanç mükellefiyetinin açılış ve kapanışın yapılması gerektiği yolunda 2010 yılındaki yazıya istinaden davacı adına mükellefiyet tesis edilerek ilgili dönem beyannamelerini vermemesi nedeniyle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezaları nedeniyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararını temyizen inceleyen Danıştay 4. Dairesinin 7.2.2013 tarih ve E:2012/6286;K:2013/462 sayılı kararında;” mükellefin işe başladığı tespit edilen tarih esas alınarak, geçmiş dönemleri de kapsayacak şekilde mükellefiyet tesis edilmesi halinde, işe başlama tarihi ile mükellefiyetin tesis edildiği tarih arasındaki dönemlerde elektronik ortamlarda beyanname verilmesi **hukuken ve fiilen mümkün olmadığından** dava konusu özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararını” onamıştır.⁶

VII- SONUÇ

Son yıllarda yapılan değişikliklerle vergi kanunları adeta ceza kanunu haline dönüşmüş, pek çok yeni ceza konulmuştur. Vergi kanunlarına yerli yersiz konulan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında cezalar arasındaki sistematik bozulmuş ve işlenen suç ile ceza arasında ölçülülük ilkesi gözetilmemiş, aynı fiil nedeniyle mükelleflere birden fazla ceza uygulanır hale gelmiştir. Yüksek cezalarla mükellef hakları baskı altına alınmış ve işlenen fiille uygulanan ceza arasındaki uçurum artmış, bazı hallerde ceza tutarı vergiyi katbekat aşmıştır. Vergi kanunlarına gönüllü uyum cezalara rağmen sağlanamamış, sık sık af kanunları çıkarılmak zorunda kalınmıştır.

Özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere vergi cezaları ceza hukukunun temel ilkeleri dikkate alınarak tümden gözden geçirilmeli, vergi daireleri; ceza dairesi olma konumundan çıkarılarak Vergi Usul Kanununun 4. Maddesinde ifade edildiği gibi “mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire” kimliğine dönüştürülmelidir.

⁵ İnternet ortamında beyanname vermemenin cezası 1.200 TL iken kağıt ortamında beyanname vermesi gerektiği halde vermeyene 110 TL ceza kesilmesi gerekmektedir. (VUK, Md.352 ve mükerrer 355)

⁶ Yaklaşım Dergisi, Sayı: 252.Sayfa:305