

VERGİ ZİYAI SUÇUNUN CEZASININ HESAPLANMASINDA GÜNCELLEŞTİRME PAYINA İLİŞKİN İDARİ YORUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ



Doğan ŞENYÜZ *

I- VERGİ ZİYAI SUÇUNUN NİTELİĞİ VE VERGİ HUKUKUNDA YORUM NORMU

Vergi Usul Kanunu (VUK)'da yer alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarının yerine 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle vergi ziyai suçu ihdas edilmiştir. Böylelikle, vergi ziyaya sebebiyet olunması halinde uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları uygulamasına son verilmiştir. İdari vergi suçlarından biri olarak VUK'un 344. maddesinde yer alan vergi ziyai suçu, kanunda belirtilen hareketlerle yaratılan vergi ziyayını esas alan **netice suçu** olarak düzenlenmiştir. Esasen suç da, adını bu netice unsurundan almıştır.

Her kanun hükmü, az veya çok yorumlanmaya ihtiyaç gösterir. Vergi suçlarından birini oluşturan vergi ziyai suçuna ilişkin yorumların da vergi hukuku için getirilen yorum sınırları içinde yapılması gerekir (1).

Vergi hukukunda kanun metni açık olduğu durumlarda lafzı (sözel) yorumun esas alınması, metnin açık olmadığı hallerde, hükmün diğer maddelerle bağlantısı ve sisteminin bütünü içindeki yeri gözönünde tutulmak suretiyle yorum ya-

* **Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi**

- (1) Yorum kanun hükmünün unsurları, anlamı ve kapsamını belirlemeye yönelik bir faaliyet olarak değerlendirilir. Kanunların yorumu yapılırken uyulması gereken normlara kendi kanunlarında yer verilmesi sıklıkla karşılaşılan durumlardandır. Vergi hukukunda yoruma ilişkin kural VUK'un 3. maddesinin 2. fıkrasında **"vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."** ifadesiyle ortaya konulmuştur. Buna göre vergi kanunlarının yorumunda kanunun lafzından (sözünden) bir anlam çıkartılamıyorsa yada çıkartılan anlam yeterince açık değil veya ciddi kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa, kanunun ruhu ve amacı araştırılacaktır. Kanun koyucunun ne dediğini anlamak için ilk önce kanunda kullanılan kelime ve deyimlere, bakılması doğal bir gerekliliktir. Bu anlamda lafzı yorum, kanunun sözleriyle bağlı kalınmasını, onun dışına çıkılmamasını öngörür. Kullanılan kelimeye ne olduğundan fazla (genişletici) ne de olduğundan az (daraltıcı) anlam verilmesi mümkündür. Oysa, diğer yorum yöntemlerinde kanun metninden hareket edilmekle beraber metinde kullanılan kelimelere ilk anlamlarından başka bir anlam yüklenebilmektedir. Vergi hukukunda, ancak, kanun metni açık olmadığı hallerde lafzı yorumla sıkı sıkıya bağlı kalınmayacağı hükmün diğer maddelerle bağlantısı ve sistemin bütünü içindeki yerinin gözönünde tutulmak suretiyle yorum yapılabilecektir.

pılabilecektir. Yorumla ilgili yaptığımız bu açıklamalar, pek tabiidir ki vergi ziyai suçu ve bu suça ilişkin cezanın hesaplanmasında da geçerlidir. Belirtilen tekniğe uygun yorum yapılması başta idare olmak üzere kanun maddesini uygulayacak her kişiyi bağlar.

Bu makale, vergi ziyai suçuna verilecek cezanın hesaplanmasına ilişkin norm karşısında özellikle idarenin yaptığı bazı yorumlar üzerine açıklama yapmak amacıyla kaleme alınmıştır.

II- VERGİ ZİYAI SUÇUNUN CEZASININ HESABI

Kanunda vergi ziyai suçunun cezası, vergi aslına bağlı hesaplanan **para cezası** olarak düzenlenmiştir. Para cezasının nasıl hesaplanacağı VUK'un 344. maddesinin 2, 3 ve 4. fıkralarında açıklanmıştır.

İlgili fıkralarda; *"Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlediği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.*

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

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç

olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır." ifadesine yer verilmiştir.

Yukarıdaki kanuni düzenlemede üç unsurun varlığı dikkati çekmektedir. Böylelikle unsurlara bağlı olarak, cezanın hesaplanmasında **üç aşamalı** bir yapı oluşturulduğu görülmektedir.

Birinci aşama: Ziyaa uğratılan verginin (vergi aslının) bulunması

İkinci aşama: Ziyaa uğratılan verginin güncelleştirme payının bulunması

Üçüncü aşama: Katsayı uygulanması

Açıklananları formüle edersek;

$$VZC = (VZ + GP) \times K$$

VZC= Vergi ziyai cezası

VZ= Vergi ziyai verginin zamanında

GP= Güncelleştirme payı

K= Katsayı (fiilin ağırlığına göre değişken)

A- ZİYAA UĞRATILAN VERGİNİN (VERGİ KAYBININ) BULUNMASI

Vergi ziyai suçunun cezasının hesaplanmasında vergi ziyainın bulunması, cezanın hesaplanması için gerekli ilk adımdır. Vergi ziyai VUK'un 341. maddesinde, belirtilen sebeplerle "verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesi" olarak ifade edilmiştir. Vergilendirme işleminin tarh (VUK md. 20), tebliğ (VUK md. 21), tahakkuk (VUK md. 22) ve tahsil (VUK md.

23) aşamalarından meydana geldiği dikkate alındığında, vergi ziyana, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde sebebiyet verilmesinin tahakkuk aşamasında meydana geldiği, verginin haksız yere geri verme halinin ise bu aşamaların dışında kalan bir durum olduğu görülmektedir.

Verginin eksik veya geç tahakkukuna bağlanan vergi ziyai hali incelendiğinde, **verginin tahakkuku** kavramı ile kanunun ne anladığına bakmak gerekir. Verginin tahakkuku, VUK'un 22. maddesinde, "*verginin tarh ve tebliğini takiben ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*" şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla **vergi ziyayı verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesinin önlenmesi olarak değerlendirilmek mümkündür**. Çeşitli vergiler için verginin ödenmesi gereken safha, farklı esaslara bağlanmıştır. Bu şartlar altında tahakkuk eden bir verginin tahsil edilmemesi (mükellefin ödememesi) veya **geç tahsil edilmesi** vergi ziyayı sayılmayacağı gibi tahakkuk ettirilmeyen bir verginin vadeleğinde **eksiksiz ödenmesi** de vergi ziyayı olarak değerlendirilmeyecektir.

B- GÜNCELLEŞTİRME PAYI VE HESAPLANMASI

1- Güncelleştirme Payının Niteliği

Vergi ziyayının hesaplanması, ziyayın yaratıldığı dönemdeki mevzuata göre yapılır. Her hangi bir suçta olduğu gibi vergi ziyayı suçunun cezası da doğal olarak suçun işlendiği (vergi ziyayının yaratıldığı) andan sonraki bir tarihte kesilir. Vergi ziyayının yaratıldığı an ile cezanın kesildiği an arasındaki sürenin uzunluğu, özellikle enflasyonun

yüksek olduğu dönemlerde kesilecek para cezasının reel değerinin azalmasına sebebiyet verir.

Böyle bir durum cezayı aşındırarak cezadan beklenen caydırıcılık etkisini ortadan kaldıran etki yaratır; şüphesiz suçun işlendiği an ile cezanın kesildiği an arasındaki sürenin uzunluğuna bağlı olarak, cezanın değerinde meydana gelecek azalmayı telafi edecek bir düzenleme yapma ihtiyacı ortaya çıkar. Kanun koyucu, bu ihtiyacı karşılamak amacıyla adına **güncelleştirme payı** diyebileceğimiz bir müessese oluşturmuştur.

2- Güncelleştirme Payının Unsurları

Güncelleştirme payının nasıl hesaplanacağı VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Buna göre güncelleştirme payı, "*verginin (cezanın ilgili olduğu vergi) kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun VUK'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısı*" olarak dikkate alınır. Mevcut düzenleme çerçevesinde güncelleştirme payı şu şekilde formüle edilebilir:

$$GP = VZ \times GS \times FO/2$$

$$GS = (\text{Gecikme süresinin başlangıcı} - \text{Gecikme süresinin bitişi})$$

$$FO = \text{Faiz oranı}$$

a- Vergi Ziyayı

Güncelleştirme payı için gerekli olan unsurlardan vergi ziyasına ilişkin açıklamalara yukarıda yer verildiğinden, burada ikinci unsura ilişkin açıklamalara yer verilmekle yetinilecektir.

b- Gecikme Süresi

Güncelleştirme payının hesaplanması kuşkusuz gecikme süresini ihtiva eden belirli bir zaman diliminin bilinmesine ihtiyaç vardır. O halde, gecikme süresinin bulunması, her şeyden önce bu sürenin başlangıç ve bitiş zamanının doğru olarak tespitine dayanır. Şimdi, gecikme süresinin başlangıç ve bitiş zamanlarına ilişkin açıklamalara yer verelim.

ba- Gecikme Süresinin Başlangıç Zamanı

Belirli bir zaman dilimini içeren süreden bahsedildiğinde, bu sürenin bir başlangıç zamanı vardır. Vergi ziyai suçunun, cezasının hesaplanmasında başlangıç zamanı, VUK'un 344. maddesinin 2. bendinde cezaya konu verginin **"normal vade tarihine"** bağlanmış, fakat normal vade tarihiyle neyin anlaşılması gerektiği hususunda aynı maddede özel bir belirleme yapılmamıştır. Bu şartlar altında normal vade tarihinin ne olduğuna VUK'un 112. maddesinin; (a) ve (b) alt bentlerine bakarak karar vermek gerekecektir. İlgili hükümler dikkate alındığında, normal vade tarihinden, verginin zamanında, doğru ve eksiksiz tahakkuk ettirilmesi durumunda **o verginin ödenmesi gereken sürenin son gününün** anlaşılması gerekmektedir.

Vadesi tek olan vergilerde (örneğin, katma değer vergisi) güncelleştirme payının hesaplanmasında başlangıç zamanının tespiti tereddüt oluşturmaz. Ancak, verginin vadelere bölünerek taksitler halinde ödenmesi durumunda (örneğin, gelir vergisi) sürenin başlangıç zamanının tespiti bazı güçlük-

ler gösterir. Çünkü, bu durumda taksit sayısı kadar vade ortaya çıkmaktadır. Bir başka deyişle, her taksit ayrı bir vade olarak değerlendirilmelidir. Mevcut şartlar altında, taksitli vergiler için tek bir başlangıç zamanı yerine her biri taksit düzeyinde olan farklı başlangıç zamanlarından bahsetmek yerinde olacaktır. Gecikme payının hesaplanmasında, başlangıç zamanının her bir taksit ve taksit tutarı itibarıyla dikkate alınarak yapılmasının gerektiği kanaatindeyiz.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliği'ne gönderdiği cevabı yazısı (2) ile yayınladığı 24.10.2000/6 sayılı VUK İç Genelgesi'nde **"normal vade"**den ne anlaşılması gerektiği konusunu yorumlamış ve taksit tutarı ve süresi dikkate alınmaksızın ceza hesaplanması yönünde görüş bildirilmiştir. Bir başka ifadeyle, ceza hesaplanırken, ödenmesi gereken vergi tutarı, taksitlere bölünerek farklı vadelerin oluşturulduğu vergilerde taksitlerin dolayısıyla vade farklılıklarının dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bunun anlamı, ceza hesaplanırken verginin birden fazla taksitli (vadeli) olup olmamasının hiç bir öneminin olmadığıdır. Birden fazla taksitli (vadeli) vergilerin tek vadeli gibi kabul edilmesi yanında, diğer taksitler için de ilk taksitin vadesinin **"normal vade"** olarak kabul edileceği ileri sürülmektedir. Tüm taksitleri ilk taksit düzeyine irca ederek hesaplama yapmak kesilecek cezanın miktarını artış yönünde etkilemektedir.

Taksitli vergiler için normal vadeden ne anlaşılması gerektiği konusunda

bizim yorumumuz, Maliye Bakanlığı'nın görüşünün aksi yönündedir. Çünkü, VUK'un 344. maddesinde güncelleştirme payının hesabında dikkate alınacak başlangıç zamanı, cezaya konu verginin vadesine bağlanmış ve başka bir düzenlemeye yer verilmemiştir. **Kanunda ilk taksitten sonraki taksitler için ödeme sürelerini, ceza hesaplaması açısından, ilk taksit (ilk vade) düzeyine getiren bir hüküm bulunmadığı gibi, tahakkuk miktarındaki eksiklik halinin meydana gelmesine bağlanmamıştır.** Hal böyle iken, cezanın, tüm taksitlerin ilk taksit düzeyine irca edilmesi nedeniyle, Kanunda öngörülenden fazla kesilmesi kanun koyucunun iradesinin ötesinde bir durumu yansıtmaktadır. Vergi hukukunda geçerli olan **kanunilik ilkesi** karşısında kesilecek cezanın yorumla artırılması mümkün değildir.

Öte yandan, VUK'un 112. maddede hükme bağlanan ve vergi için uygulanan gecikme faizi devlete ait bir alacağın mükellef nezdinde kalması ve kullanılması karşılığı olarak istenilmekte olduğundan bu faizin hesaplanmasında, vergilerin taksitleri ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. Vergi ziyayı cezası, VUK'un 341. maddesinde yazılı hallerle verginin ziyaa uğratılması nedeniyle uygulanan bir yaptırımdır. Kaldı ki, vergi ziyayı cezası buna ilişkin verginin ödeme mantığından ayrılmış ve VUK'un 368. maddesinde düzenlenmiştir.

VUK'un 344. maddesinde aynı Kanun'un 112. maddesine yapılan yolama; gecikme süresinin başı ve sonu, geciken ay sayısı ve aylık gecikme oranına 344. madde açısından geçerlilik kazandırmaktadır.

VUK'da ve diğer kanunlarda sonraki taksitleri ilk taksit vadesine irca ederek süre veya ceza hesaplanmasını içeren bir düzenleme bulunmamaktadır. Mevcut kanuni düzenlemeler, karşısında birden fazla taksidin ilk taksit düzeyine indirilerek tek taksit şeklinde dikkate alınacağını ileri sürmek, kanunun amacıyla da bağdaşmaz. Kanun koyucu, gecikme süresi bulunurken tüm taksitlerin ilk taksit gibi değerlendirileceği yönünde bir düşünce içinde olsaydı **"vade"** kavramı yerine pekala **"vergi zıyayının meydana geldiği an (eksik veya geç tahakkuk)"** kavramını kullanırdı.

Kanun'da kullanılan ve anlamı yine aynı kanunda açıklanan kelimelere farklı anlamlar yüklenilmemelidir. Aksi takdirde kanun koyucunun yerine geçmek demek olur. Cezanın hesaplanmasında güncelleştirme payı, vergi ziyayı cezasının miktarını etkilemekte ve verginin zamanında ödenmemesinden dolayı cezada meydana gelecek erimeyi telafi etmeyi amaçlamaktadır. Güncelleştirme payı ile telafisi amaçlanan kaybın, verginin fiilen ödenmesinin engellendiği andan itibaren başladığı hususu ise açıktır. Bu yönde yaptığımız yorum kanunun hem lafzına hem de ruhuna uygun olduğunu düşünmekteyiz. Gerçekten de, cezanın hesaplanmasında güncelleştirme payı bir hesaplama unsuru, dolayısıyla kanuni normu olarak kabul edildiğinde taksitler meselesini değerlendirmek kolaylaşacaktır. Güncelleştirme payının hesaplamadaki yeri cezanın enflasyon karşısında erimesinin önüne geçme amacına yöneliktir. Bu husus kanun koyucunun hareket noktası ise, hüküm yorumlanırken gözardı

edilmesi düşünülemez. Erimenin zamana bağlı bir değişim olduğu düşünüldüğünde, her bir taksitin güncelleştirmede ayrı ayrı dikkate alınması gereği kanun normu olarak kendini göstermektedir. Aksi takdirde, güncelleştirme payının anlamı kısmen değişime uğrar.

bb- Gecikme Süresinde Bitiş Zamanı

Gecikme süresinin tespitinde hangi zamanın sürenin sonu olarak dikkate alınacağı VUK'un 344. maddesinde **"...cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre..."** demek suretiyle belirlenmiştir. Aynı Kanun'un ceza ihbarnamesinde bulunması gereken bilgileri ihtiva eden 366. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendinde de **"tanzim tarihine"** yer verilmiştir. Dolayısıyla mevcut düzenleme, uygulamaya yön vermek itibarıyla her hangi bir duraksamaya yol açmayacak kadar açık olup, uygulama kabiliyetine sahiptir.

Maliye Bakanlığı gecikme süresinin başlangıç zamanının tespitinde olduğu gibi bitiş zamanının tespitinde de farklı bir yoruma gitmiş ve yorumunu genel düzenleyici işlem mahiyetinde olan 280 no.lu VUK Genel Tebliği ile yapmıştır. Tebliğde, **"takdir komisyonu kararına"** veya **"vergi inceleme raporu"** üzerine kesilecek cezalarda **sürenin sonu olarak takdir komisyonu kararının veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin** esas alınmasının yerinde olduğu belirtilmiştir. Bakanlık, kanundakinden farklı olarak genişletici bir yaklaşımla ortaya koyduğu görüşünü **"cezanın ihbarname düzenleme tarihine bağlanmasının ihbar-**

namenin düzenlenmesinde gecikmeye sebebiyet verilmesi halinde, kesilecek cezanın miktar itibarıyla artmasına neden olacağı bunun da mükellefin aleyhine sonuç yaratacağı" düşüncesine dayandırmıştır. İdari açıdan iç işleyişle ilgili bir husus kanun hükmünün farklı yorumlanmasına dayanak oluşturamaz. İç işleyişle ilgili ortaya çıkan bazı hususların kanunun açık hükmü karşısında farklı yorum yapmaya izin vermemesi gerekir. Bakanlığın belirtilen tebliğle yaptığı yoruma katılmak mümkün görüldüğünde vergi incelemelerinin yıllarca sürmesine nasıl yaklaşılmalıdır? Bakanlık görüşüne itibar edilirse, her idari işlemde idareden kaynaklanan ve mükellef aleyhine sonuç doğuran gecikmeler (örneğin, olağan sayılabilecek bir zaman dilimini aşan sürede tamamlanan vergi incelemeleri) tartışılır hale gelir. Kanaatimizce, **idarenin varsa kusurlu davranışlarını işlemde ayrıca ele alıp değerlendirmek gerekir.** Söz konusu Tebliğ'de yapıldığı gibi idarenin vergi ziyai suçuna verilecek cezalandırma işleminde peşinen kusurlu görülmesi ve buna göre tutum takınılması doğru değildir.

Ceza kesilmesinde idarenin kusurlu veya kusursuz bir şekilde sebep olacağı bazı gecikmelerin mükelleflerin aleyhine sonuç ortaya doğuracağı düşüncesine dayanan ve tebliğle yapılan düzenlemeye, kanunun açık hükmü karşısında, ne derece itibar edilecektir yada edilmesi gerekir? Kanaatimizce kanunda düzenlenmemiş olan bir husus, idarenin Genel Tebliğ yoluyla yaptığı yorumla, kanun hükmü yerine geçmiştir. Bunun vergi hukuku açısından kabulü mümkün değildir.

c- Geciken Ay Sayısı ve Aylık Faiz Oranı

VUK'un 344. maddesinde güncelleştirme payı hesaplanırken geciken ay sayısı ve faiz oranının ne olacağı aynı Kanunun 112. maddesine yollama yapılarak belirlenmiştir.

ca- Geciken Ay Sayısı

Geciken tam ayların her biri dikkate alınarak bulunur. Aylar bulunurken, ay kesirleri (kıst ay) dikkate alınmayacaktır. Bir başka deyişle ay sayısı, ay kesirleri göz önüne alınmadan bulunan sayı olacaktır (VUK. md. 112/3-b). Örneğin, vergilendirme dönemi Mayıs 2001 olan katma değer vergisinin vadesinin 25.06.2001 olduğu düşünüldüğünde, bu vergi için 24 Temmuz 2001 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına giren inceleme raporu (3) üzerine kesilen vergi ziyai cezasında güncelleştirme payının uygulanacağı süre yoktur. Çünkü, VUK'un 18. maddesinde **“sürenin ay olarak belirlenmesi halinde başladığı güne, son ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter”** şeklinde ifadesini bulan tam ay bulunmamaktadır. Vergi inceleme raporu 26 Temmuz 2001 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına girmiş olsaydı bir **“tam ay”** için güncelleştirme payı hesaplanacaktı. Artan bir gün (ay kesri) hesaplamada dikkate alınmaz.

cb- Aylık Faiz Oranı

VUK'un 344. maddesiyle aynı Kanun'un 112. maddesine yapılan yollama gereği aylık gecikme faizinin bu maddede öngörüldüğü şekilde belirlenmesi gerekir. İlgili maddedeki gecikme faizinin de yapılan ayrı bir yollama gereği 6183 sayılı AATUHK'nın 51. maddesinde ifadesini bulan gecikme zammına bağlandığı gözönüne alındığında, güncelleştirme payı hesaplanırken dikkate alınacak faiz oranının esasen gecikme zammı oranıyla (veya gecikme faizi oranıyla) aynı olduğu görülür. Gecikme faizi oranı kanunda aylık olarak belirtildiği için gecikme sürelerinin de aylık gecikmeler şeklinde dikkate alınması gerekir.

3- Güncelleştirme Payının Hesaplanması

Güncelleştirme payı, ziyaa uğratıldığı vergi tutarı üzerinden yukarıda belirtildiği şekliyle belirlenen **“ay sayısı”** ve **“aylık faiz oranı”** dikkate alınarak bulunacak tutarın (ki bu tutar gecikme faizidir) *yarısı* olacaktır (4).

C- CEZANIN KATSAYI UYGULANARAK BELİRLENMESİ

Vergi ziyasının yaratılmasına sebebiyet veren fiillerin farklılığına göre ceza tutarının belirlenmesi farklılık arz eder. Bu çerçevede, fiiller ağır, orta

(3) VUK'da gecikme süresinin bulunmasında ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihin sürenin bitiş tarihi olarak dikkate alınacağı belirtilmesine rağmen, ilgili bahiste eleştiri konusu yaptığımız Bakanlık görüşünün uygulamayı şekillendirmesi nedeniyle sürenin bitişinin tespitinde bu husus (inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih) gözetilmiştir.

(4) Güncelleştirme payı VUK'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısı olarak alınabileceği gibi aylık gecikme oranı olarak normal aylık gecikme oranının yarısı da dikkate alınabilir. İki hesaplamanın matematiksel sonuçları aynıdır.

ve hafif nitelikli olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. Ceza miktarı fiillerin hafiften ağıra doğru artarak değişen katsayıların uygulanması suretiyle bulunur. Fiillerin farklılığına bağlı katsayılar uygulanarak yapılan hesaplamalar sonucunda bulunan tutarlar, cezanın kendisidir. Katsayıların rolü cezanın şu kadar veya bu kadar artırılması veya azaltılması olmayıp cezanın kendisi bulunurken uygulanan değerlerdir. Belirlenen katsayı, vergi ziyayı ile güncelleştirme payı toplamına uygulanır.

- **Üç (3) kat uygulanacak (ağır nitelikli) fiiller:** VUK'un 359. maddesinde belirtilen eylemlerdir.

- **Yarım (1/2) kat uygulanacak (hafif nitelikli) fiiller:** Kanuni süresi geçtikten sonra verilmekle beraber, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyanname vermek.

- **Bir (1) kat uygulanacak (orta nitelikli) fiiller:** Yukarıda belirtilen üç (3) ve yarım (1/2) kat uygulanan fiiller dışında kalmakla beraber vergi ziyasına yol açan olgulardır.

III- SONUÇ

Vergi hukuku açısından kanunların nasıl yorumlanacağı VUK'un 3. maddesinin 2. bendinde "**kanun metninin lafzına öncelik verilerek düzenlemenin getirilmesindeki amacın gözönüne alınabileceği**" belirtilmiştir. Bu çerçevede kullanılan kelimeler yeterince açık ise, bunun anlamını aşan veya daraltan yorumlar yapılmaması dolayısıyla bu kelimeye atfedilmesi mümkün olmayan anlamların yüklenilmemesi gerekir. Yani sınırlar

aşılarak mükelleflerin lehine veya aleyhine sonuçlar çıkartılacak yorumlar yapılamaz. Aksi takdirde, kanun normu değiştirilmiş olur ki, bu durum kanunilik ilkesini ciddi boyutta tahribata uğratır.

VUK'un 344. maddesinde vergi ziyası suçunun cezasının nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Hesaplama yapılırken kesilecek cezanın zamana göre bire bir olmasa bile belirli ölçüde değerinin korumasının sağlanması açısından bizim "**güncelleştirme payı**" olarak ifade ettiğimiz unsurun dikkate alınması gerekmektedir.

Güncelleştirme payının hesaplanması vergi ziyasına, gecikme süresine ve faiz oranına bağlanmıştır. Her hangi bir geciken sürede olduğu gibi, güncelleştirme payının hesaplanmasında gerekli olan gecikme süresinin belirlenmesinde de **sürenin başlangıç ve bitiş zamanının** bilinmesine ihtiyaç vardır. Kanun metninde gecikme süresinin başlangıç ve bitiş zamanları duraksamaya yol açmayacak açıklıkta belirtilmiştir. Buna karşın, idare konu ile ilgili hukuki gerekçelerden çok, pratik alandaki gerekçelere dayandığı yorumlarla sürenin hesaplanmasında farklı zamanların dikkate alınacağını ifade etmektedir. İdarenin öngördüğü şekliyle sürenin belirlenmesi hususunun değiştirilmesine sebebiyet verecek ağırlıktadır. Vergilerde ve cezalarda kanunilik ilkesi esas alındığında bu mümkün olmaması sayılamaz.

Kanımca, yapılması gereken bizzat kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle uygulamaya yön vermek olmalıdır.