

## Resen Terk ve Özel Usulsüzlük Cezası

Bilindiği üzere, 18.10.2007 tarihinde yayımlanan 376 sıra sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Maliye Bakanlığınca getirilmiş bir zorunluluk olan “elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu”na uyulmaması, mükerrer VUK 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 335. Maddesinin 1. Fıkrasında, bu Kanun’un 86,148,149,150,256 ve 257. Maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257.madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil ) maddede üç bent halinde sayılan özel usulsüzlük cezalarının kesileceği; 2.fıkrasında, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında yapılacak tebliğlerde Kanun’un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu; 3.fıkrasında ise, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ olunacağı, verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezalarının bir kat artırılarak uygulanacağı, 5’inci fıkrasında ise; elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içerisinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 213 sayılı Kanununun 160’ıncı maddesinin 3’üncü fıkrası; “İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu

kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir. Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez. Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde değiştirilmiştir.

21.12.2004 tarihli, 2004/13 seri nolu uygulama iç genelgesi ile söz konusu değişiklik uyarınca işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunmaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde yapılması gereken işlemler düzenlenmiştir.

Buna göre; 31.07.2004 tarihinden sonraki dönemlerde işini terk eden, ancak işi terk keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyen ve dosyasında işine devam ettiğine dair herhangi bir bilgi bulunmayan mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının, vergi dairelerince gerekli araştırmalar yapılarak terkin edilecektir.

Söz konusu iç genelge “Ticari, zirai veya mesleki kazanç sahibi gerçek kişiler ve ortaklıklar ile tüzel kişi mükelleflerden, **birbirini izleyen iki döneme ait katma değer vergisi beyannamesini vermeyenlerin** işyeri ve ikametgah adreslerinde, ayrıca tüzel kişi mükelleflerin kanuni temsilcilerinin ikametgah adreslerinde, **katma değer vergisi beyannamesi verilmeyen son dönemi izleyen ay içerisinde** gerekli yoklama işlemleri yapılarak, ilgililerin işlerini ne zaman terk ettikleri, işyerinin yoklama tarihindeki durumu, işyerinde başkaları faaliyet gösteriyorsa hangi tarihten itibaren orada faaliyet gösterdikleri, mükellefin mesleği ile ilgili teşekkül, birlik veya oda kayıtlarında yer alan bilgiler ile işyeri ve ikametgah adreslerinin bulunduğu yer muhtarlık kayıtları araştırılarak, adres değişikliği yapıp yapılmadığı hususları tespit edilecektir. Yukarıda belirtilen araştırma ve yoklamaların tamamlanmasını takip eden otuz gün içinde mükellefin bilinen adreslerinde, dosyadan sorumlu servis şefinin de katıldığı ikinci bir yoklama yapılarak, ilgilinin bilinen adreslerinde bulunamadığı teyit eden bir yoklama fişi tanzim edilecektir. Yapılacak araştırma ve yoklamalar sonucunda, işini terk ettiği tespit edilen, bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilmeyen mükelleflerin mükellefiyet kayıtları, ilgili müdür yardımcısının önerisi ve vergi dairesi müdürünün onayı ile terkin edilecektir. Bu işlemler en geç katma değer vergisi beyannamesi verilmeyen son dönemi izleyen dördüncü ayın sonuna kadar tamamlanacaktır. İşlemlerin süresinde ve eksiksiz olarak sonuçlandırılması hususu

vergi dairesi müdürleri tarafından titizlikle takip edilecektir. İini terk ettiği tarih, Devlet veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller veya diğer kanaat getirici vesikalarla tevsik edilebilenlerin mükellefiyet kayıtları, bu olayın meydana geldiği tarihten itibaren, Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden, iini terk ettiği tarih kanaat getirici vesikalarla tespit edilemeyenlerin mükellefiyet kayıtları, ilk yoklamanın yapıldığı tarihten itibaren terkin edilecektir." Düzenlemesi yapılmıştır.

Bilindiği gibi, gerçek kişi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının sona ermesi, mükellefin kendi istediği ile iini terk ederek keyfiyeti vergi dairesine bildirmesi, mükellefin ölümü, gaiplik kararı, belli bir ticaret, sanat ve meslek icrasında sürekli mahrumiyet gibi hallerde mümkün olmaktadır. Ticaret Őirketleri açısından mükellefiyetin sona erdirilmesi ise tasfiye ve iflas hallerine inhisar ettirilmiştir. Türk Ticaret Kanununda ngrlen işlemler yerine getirilmeden ve tasfiye veya iflasın sona erdiği tescil ve ilan edilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabul edilmesi ve Őirketin tüzel kişiliğinin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının sona erdirilmesinde genel kural bu olmakla birlikte, faaliyetlerini uzun sreden beri bırakmış, ortakları dağılmış, ortaklığın feshine ve tasfiyesine tevessül edilmemiş, sorumlu ve muhatap tutulacak kanuni temsilci veya tasfiye memuru da bulunmayan, ilerini tamamen terk ettiği belirlenen ve vergiye tabi bir faaliyeti de tespit edilmeyen mükelleflerin, ii bırakma keyfiyetini vergi dairesine bildirmemi olmaları nedeniyle, beyanname vermedikleri dönemlere ilişkin matrahlarının re'sen takdiri yoluna gidilmesi, ve gayri faal olduğu dönemler için beyanname verilmemesi nedeniyle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi Vergi Usul Kanununun 3'nc maddesinde ifadesini bulan, vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesine uygun düşmemektedir.

Vergi Usul Kanununun 160'ıncı maddesinin 5228 sayılı Kanunla değiştirilen 3'nc fıkrası, iini tamamen terk eden ve vergiye tabi bir faaliyeti tespit edilemeyen mükellefler hakkında, sadece ii bırakma keyfiyetinin vergi dairesine bildirilmemiş olması nedeniyle gereksiz tarhiyatlar yapılmasının ve ihtilaflar yaratılmasının ortaya çıkardığı sakıncaları gidermek ve münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerin mükellefiyet kayıtlarının terkinin suretiyle idarenin ve diğer mükellefiyet mağduriyetini önlemek amacına yönelik olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu çerçevede belirli Őartları taşıyan mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dairesince terkin edilmesi imkanı getirilmiştir.

Verilen bu imkan Őüphesiz ki idareye bu durumda olan mükelleflerin mükellefiyet terkin tarihini keyfi olarak belirleme yetkisi vermemekte, tam tersine belli Őartlar dahilinde yapılması gereken işlemleri yapması ve i genelgede belirtilen

süreler içerisinde yapılacak tespitlere göre mükellefiyetin re'sen terkin sorumluluğu getirmektedir.

Bu durumda vergi idarelerinin, mükelleflerin bilinen adreslerinde bulunamaması, mükellefiyetle ilgili sorumluluklarını yerine getirmemesi nedeniyle 2004/13 nolu Uygulama İç Genelgesi uyarınca mükellefiyetinin resen terkin edilme işlemini zamanında yapması gerektiği, yapması gerektiği zamanından çok ileri bir tarihte yapılan resen terk işleminden ötürü terkin tarihinden önceki dönemlerde elektronik ortamda beyanname ve bilgi verilmemesinden dolayı mükelleflere özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin hukuka aykırı olduğunun kabulü gerekir.

Bir diğer deyişle, Vergi Usul Kanunu ve Kanun'un verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen İç Genelgeye uygun hareket etmeyen vergi idaresinin, re'sen terk işlemini zamanında yapmaması nedeniyle faal olmadığı halde mükellefiyet kaydı ve terkin işlemlerinin geç yapılması sonucu mükellefler adına elektronik ortamda bildirim ve beyanname vermemesinden dolayı 213 sayılı Yasanın mükerrer 355. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmemesi gerektiği kanaatindeyim.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

-213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,

-5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,

-376 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,

-2004/13 nolu Uygulama İç Genelgesi