

Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİ

*Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ**

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaybına yol açan kanuna aykırı fiillerin gerçekleşmesi halinde, bir yandan bu fiillerin gerektirdiği cezaların uygulanmasını, bir yandan da kayba uğratılan verginin en kısa zamanda ve en az kayıpla tahsil edilmesini sağlamak amacıyla kabul edilmiş bazı müesseseler vardır. *Pişmanlık ve ıslah* ile *uzlaşma* bu tür müesseselerdendir. Bu müesseselerin ortak yanı, vergi kanunlarına aykırı fiiller yüzünden kayba uğratılan verginin belli bir sürede ödenmesi karşılığında, bu fiillere uygulanacak vergi cezalarının kısmen ya da tamamen kaldırılması sonucunu doğurmasıdır. 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*'nda¹ düzenlenen *cezalarda indirim* de bu müesseselerden birisidir.

Vergi ceza hukukunun amacı, kanuna aykırı fiillerin işlenmesini önlemek suretiyle, ödenmesi gereken verginin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesini sağlamaktır. Başka bir deyişle, ödenmesi gereken verginin tam olarak ve zamanında tahsil edilmesi, vergi (ceza) hukukunun asıl amacıdır. Bu itibarla, ortaya çıkan vergi/ceza anlaşmazlıklarının en kısa zamanda çözümlenmesi gerekmektedir. Çünkü, vergi ve/ya da cezalara ilişkin uyuşmazlıkların çözümü için uzun süre beklenmesi; kamu alacağının ekonomik şartlar ve yüksek enflasyon nedeniyle değer kaybetmesi yüzünden kamu hizmetlerinin vergi gelirleri ile zamanında yerine getirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. İşte, vergi kanunlarına aykırı davranıldığı iddiası ile vergi

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

¹ 04.01.1961 tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG.10.01.1961 - 10703).

cezası kesilmesi ve kesilen cezaların ödenmesi konusunda ortaya çıkan anlaşmazlıkları uyuşmazlık haline gelmeden çözüme kavuşturmak amacıyla *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde *cezalarda indirim* müessesesi düzenlenmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı fiiller, niteliklerine ve ihlâl derecesine göre *kabahat* ya da *suç* olarak düzenlenmektedir. Kabahatler için idare tarafından vergi cezası kesilmekte; suçlarla ilgili olarak ceza mahkemelerinde yapılan yargılama sonucunda hapis ve/ya da adli para cezasına hükmedilmektedir. İdarenin her türlü eylem veya işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması nedeniyle, vergi kabahatleri için gerçekleştirilen ceza kesme işlemi de yargı denetimine açıktır. Bu itibarla, idarenin kabahatler için gerçekleştirdiği ceza kesme işlemine karşı yargı yoluna başvurulması ceza muhatabına tanınan bir haktır. Nitekim, vergi tarhi ve/ya da ceza kesme işlemi uyuşmazlık konusu yapmaksızın, tarh edilen vergi aslını ve indirimden arta kalan vergi cezasını kanunda belirtilen süre içinde ödeyen vergi ödevlisi için vergi cezalarında önemli oranda indirim yapılması kabul edilmektedir. Bu yolla, vergi aslının ve indirimden arta kalan cezanın kısa bir süre içinde ödenmesi sağlanmakta; yargı organlarına intikal etmesi mümkün ve muhtemel bir uyuşmazlığa engel olunmaktadır. Başka bir deyişle, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında çıkması muhtemel bir uyuşmazlık, cezalarda belli oranda indirim yapılması suretiyle önlenmektedir. Bu itibarla, *cezalarda indirim*, vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından birisidir.

Cezalarda indirim müessesesi, *Vergi Usul Kanunu* kapsamına dahil vergi, resim ve harçlar bakımından *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenmektedir. Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler ile bunlara ilişkin kabahatler ve yaptırımları hakkında *Vergi Usul Kanunu* değil, 4458 sayılı *Gümrük Kanunu*² hükümleri uygulanmaktadır. Bu nedenle, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmü, Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler ile bunlar vesilesiyle kesilen cezalar hakkında uygulanmamaktadır. *Gümrük Kanunu* kapsamında kesilen cezalar bakımından cezalarda indirim, 5336 sayılı *Kabahatler Kanunu*'nun³ 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmü ile sağlanmaktadır.

² 27.10.1999 tarih ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 04.11.1999 - 23866).

³ 30.03.2005 tarih ve 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31.03.2005 - 25772).

Bu çalışmanın konusunu, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim müessesesi* oluşturmaktadır. Bu itibarla, *Gümrük Kanunu* hükümleri çerçevesinde kesilen cezalar hakkında uygulanan *peşin ödeme indirimi* konusuna, bu çalışmada yer verilmemektedir.

Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesinin gereği gibi anlaşılabilmesi amacıyla, konu,

- Vergi-Ceza Anlaşmazlıkları ve Çözüm Yolları
- Cezalarda İndirim Müessesesinin Konusu ve İşlevi
- Cezalarda İndirim Müessesesinin Hukukî Niteliği
- Cezalarda İndirim Müessesesinin Kapsamı
- Cezalarda İndirim Müessesesinden Yararlanabilecek Olanlar
- Cezalarda İndirim Müessesesinden Yararlanma Şartları
- Cezalarda İndirim Oranları
- Cezalarda İndirim Şartlarının Yerine Getirilmemesinin Sonuçları
- Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu Hükümlerinin Uygulanma Şartları

Cezalarda İndirim Müessesesinin Taraflar Açısından Sonuçları

ana başlıkları altında incelenmektedir. Çalışma, *Genel Değerlendirme ve Sonuç* kısmı ile sona ermektedir. Çalışmada, olabildiğince kaynak tüketimine gayret edilmiş; ancak, kaynakçada yer alan her kaynağa dipnotlarda yer verilememiştir. Konu ile ilgili Danıştay kararlarına da yer vermek suretiyle, çalışmada teori ile uygulama mezcudilmeye çalışılmıştır.

I. VERGİ-CEZA ANLAŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere başvuru alan vergilerin salınması (konulması) ve alınması (toplanması) sebebiyle *Devlet* ile kişiler arasında bir *kamu hukuku ilişkisi* ortaya çıkmaktadır. İşte, *Devlet* ya da genel anlamda idare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere *vergi hukuku ilişkisi* denilmektedir⁴. Bu ilişki, *kamu hukuku ilişkisinin vergi*

⁴ Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 71; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 202; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 27.

hukuku alanına özgü türünü oluşturmaktadır. *Vergi hukuku ilişkisi*, *vergi borcu ilişkisi* ve/ya da *vergi ödevi ilişkisi* biçiminde somutlaşmaktadır. *Vergi ödevi ilişkisi*, vergi hukuku ilişkisi bağlamında bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmak şeklinde ortaya çıkan ilişkiler bütünüdür. *Vergi borcu ilişkisi* ise, vergi hukuku ilişkisinin daha çok malvarlığı ile ilgili hak ve ödevlere ilişkin kısmını ifade etmektedir. *Vergi hukuku ilişkisinin* ve bunun bir türünü oluşturan *vergi borcu ilişkisinin*, kanunlara uygun bir biçimde yerine getirilmesi gerekmektedir. Nitekim, *vergi hukuku*, devletin akçalı ilişkilerinin önemli bir bölümünü kapsayan vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır⁵.

Vergi ödevi, bir vergi borcunun ödenmesi ve/ya da bu ödevle ilgili *şekli yükümlülüklerin* yerine getirilmesi biçiminde hem *maddî* hem de *şekli* boyuta ilişkin olabilmektedir. Geniş anlamda *vergi ödevlisi*, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişiyi ifade etmektedir⁶. Bu anlamda *vergi ödevlisi* tâbiri, başta *mükellef* (*vergi yükümlüsü*), *vergi sorumlusu* ve *ceza muhatabı* olmak üzere, *vergi ödevi ilişkisine taraf olan kişileri* kapsamaktadır⁷.

Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan ve vergilendirme işleminin tarafları olan *vergi idaresi* ile *vergi ödevlisi* arasında farklı anlayışların ortaya çıkması mümkün ve muhtemeldir. *Vergi idaresi* ile *vergi ödevlisi* arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri haline *vergi anlaşmazlığı* denilmektedir⁸.

Bu anlaşmazlıkların giderilip vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Anlaşmazlıkların, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna

⁵ **Kumrulu**, s. 1; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 27.

⁶ **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 71; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 203.

⁷ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 203; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 27. Bu çalışmada, *Vergi Usul Kanunu*'nun kullandığı *mükellef* ve *vergi sorumlusu* terimleri kullanılmakta; ancak, *mükellef*, *vergi sorumlusu* ve *ceza muhatabı* terimlerinin ortak karşılığı olduğu düşünülen *vergi ödevlisi* terimine de, tekrarlardan kaçınmak amacıyla, ortak kullanım şeklinde yer verilmektedir.

⁸ **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 30.

başvurulmasına gerek kalmaksızın, idarenin kendiliğinden veya ilgililerin başvurması üzerine çözüme kavuşturulmasına *barışçıl yollar*⁹ ya da *vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözüm yolları* denilmektedir¹⁰. Bu yollara *barışçıl yollar* denilmesinin sebebi, teknik anlamda bir yargı mercii önünde *niza/çekişme/uyuşmazlık* haline getirilmeksizin anlaşmazlığın sona erdirilmesidir. Nitekim, bu yollarla idare ile vergi ödevlisi arasındaki anlaşmazlık bir uyuşmazlık konusu yapılmadan taraflar arasında çözüme kavuşturulmaktadır¹¹.

Bu yollara başvuru hakkının tanınmasının amacı, *vergi yargısı* organlarına başvurmaya gerek kalmaksızın bazı anlaşmazlıkların bir an önce sona erdirilmesi suretiyle yargı organlarının *iş yükünü hafifletmektir*. Bu itibarla, *vergi anlaşmazlıklarının* vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümlenmesi vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir. Çünkü, anlaşmazlıkların büyük bir kısmının bu yollarla çözüme kavuşturulması hâlinde, yargı organlarının ve vergi idaresinin iş yükü büyük ölçüde azalmış olmakta; vergi ödevlileri ile vergi idaresinin harcama yapmasına gerek kalmadan, tarafların faaliyetleri aksamadan vergi alınması sağlandığından *vergilerin verimliliği* de artmaktadır¹². Bu yolla, klâsik vergilendirme ilkelelerinden *iktisadilik ilkesine* de uygun davranılmış olmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümünü sağlayan müesseselerin başında *uzlaşma* ve *hata düzeltme* gelmektedir. Bunlar dışında, *cezalarda indirim* ile *pişmanlık ve ıslah* müesseseleri de, vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümüne yardımcı olmaktadır. *Uzlaşma* ve *hata düzeltme*, kural olarak, hem *vergi aslına* hem de *vergi cezalarına* ilişkin anlaşmazlıkların çözümünde başvurulabilecek yollardır. *Cezalarda indirim* ise, tarh-tahakkuk aşamasında devreye girmekte, bazı şartların gerçekleştirilmesi halinde, *vergi cezalarının* kısmen sona ermesi sonucunu doğurmak suretiyle, vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümüne yardımcı olmaktadır. *Pişmanlık ve ıslah* ise, beyana dayanan

⁹ **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 169.

¹⁰ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 729; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 30.

¹¹ **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 169-170; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 729; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 30.

¹² **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 45-46.

vergilerin tarh aşaması öncesinde, vergi kaybına dayanan vergi cezalarının kesilmesine ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suç(lu)ların takibine engel olmak suretiyle, hem vergi cezalarına ilişkin anlaşmazlıkları doğrudan, hem de vergi aslına ilişkin anlaşmazlıkları dolaylı bir şekilde sona erdirmek gibi bir işleve sahiptir¹³.

Türk hukukunda *vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarına*, kural olarak, vergilendirme işlemlerinin tarh/tahakkuk ile tahsil aşamalarında başvurulmaktadır. Ancak, vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarının, kural olarak, kamu alacağının tarh aşaması öncesi ve tarh aşamasına ilişkin olarak bir işlevinin bulunduğu unutulmamalıdır. Nitekim, *pişmanlık ve ıslah kurumundan* tarh aşaması öncesinde; *uzlaşmadan* tarh aşaması öncesinde ve/ya da tarh aşamasında; *cezalarda indirimden* tarh aşamasında/tahakkuktan önce; *hata düzeltmeden* ise, kural olarak tarh aşamasında; ancak, zamanaşımı süresi içinde kalmak kaydıyla, tahsil aşamasında da yararlanılabilmektedir. *Vergi Usul Kanunu*'nun hata düzeltmeye ilişkin hükümleri ve yargılama hukukuna egemen olan ilkelerden *usûl ekonomisi ilkesi* dikkate alındığında, hata düzeltme yoluna, ödeme emri dahil, kamu alacaklarının tahsili aşamasında da başvurulabileceği anlaşılmaktadır¹⁴. Kısacası, *uzlaşmanın* tarhiyat öncesi ve sonrasında *vergi aslı ve bazı vergi cezalarını* kapsayacak şekilde uygulanması; *hata düzeltmeye* tarh ve tahsil aşamasında *vergi aslı ve vergi cezasına* yönelik olarak gidilebilmesi; *pişmanlık ve ıslahın* sadece *tarh öncesinde* ve *vergi ziyayı cezasının* kesilmemesini ve *kaçakçılık suçuna* ilişkin takibin yapılmamasını ve nihayet *cezalarda indirimin* ise, *tarh aşamasında bazı vergi cezalarından* belli oranlarda indirim yapılmasını sağlaması sayesinde vergi-ceza anlaşmazlıklarının uyuşmazlık haline dönüşmesi önlenmektedir¹⁵.

Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları genelde hem *vergi borcunun aslını* hem de *vergi cezalarını* kapsamaktadır. *Pişmanlık ve ıslah*, vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarında hürriyeti bağlayıcı cezadan tamamen; *cezalarda indirim*, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usul-

¹³ Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 31, 45.

¹⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 105 vd.; Karakoç, Süreler, s. 111 vd.

¹⁵ Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 45.

süzlük cezalarından kısmen kurtulmayı sağlamaktadır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilecek vergi ziyai cezası hem *tarhiyat öncesi uzlaşma* hem de *tarhiyat sonrası uzlaşma*; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise, *tarhiyat sonrası uzlaşma* kapsamı dışında kalmaktadır. *Uzlaşma* konusu yapılabilen ve üzerinde uzlaşılan vergi ve/ya da vergi cezasından kısmen ve/ya da tamamen kurtulmak mümkündür. *Hata*, vergi aslına ve/ya da kesilen cezaya ilişkin işlemlerde ortaya çıkabilmekte; tamamen veya kısmen düzeltme yapılabilen; yapılan düzeltmenin kapsamına bağlı olarak vergi aslı ve/ya da ceza kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır¹⁶.

Türk vergi hukukunda vergi anlaşmazlıklarının ve/ya da uyuşmazlıklarının çözüm yollarının özelliklerini belirtmekte yarar vardır.

a. Kural olarak, *vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları* vergilendirme işlemlerinin tarh/tahakkuk ile tahsil olarak ifade edilen iki değişik aşamasını kapsamaktadır. Ancak, bunun belli istisnaları vardır. Örneğin, tahsil aşamasında *uzlaşma* söz konusu değildir. Tahsil aşamasında *hata düzeltme* yoluna başvurulmasının mümkün olup olmadığı ise, tartışmalıdır.

b. *Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları* genelde hem vergi borcunun aslını hem de vergi cezalarını kapsamaktadır. Ancak kaçakçılık fiili ile vergi kaybına yol açılması hâlinde, hem vergi aslının hem de kayba uğratılan verginin üç katı olarak kesilen vergi ziyai cezasının *uzlaşma* kapsamına dahil olmadığını unutmamak gerekir (Bkz. VUK. Ek m. 1).

c. *Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarında* sadece *Vergi Usul Kanunu* kapsamındaki vergi, resim ve harçların denetlenmesi söz konusudur. Bu itibarla, *Gümrük idarelerince* tarh ve tahsil edilen vergiler *Vergi Usul Kanunu* kapsamı dışında kaldığından, bu vergiler açısından *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan anlaşmazlık çözüm yolları geçerli değildir. Ancak, *Gümrük Kanunu* ve ilgili mevzuat çerçevesinde gümrük vergilerine ilişkin olarak *uzlaşma*, *itiraz* ile *peşin ödeme indirimi* gibi anlaşmazlık çözüm yollarının var olduğunu belirtmekte yarar vardır. Buna karşılık, *yargısal çözüm yoluna*, vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler nedeniyle gümrük vergileri de dahildir. Öte yandan, 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil*

¹⁶ Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 34.

*Usulü Hakkında Kanun*¹⁷, kapsamı itibarıyla *Vergi Usul Kanunu*'ndan daha geniştir. Bu itibarla, tahsil aşamasındaki uyuşmazlıkların daha geniş bir alana ilişkin olduğu unutulmamalıdır.

ç. Son olarak, *vergi anlaşmazlıklarının ve/ya da uyuşmazlıklarının çözüm yolları işle(til)diğinde ve sonuçlar kesinlik kazandığında*, ulaşılan sonuçlar, vergi borcu ve cezası bakımından, *maddî hukuk anlamında* borcu ortadan kaldırıcı etki yapmaktadır¹⁸.

Türk vergi hukukunda, anlaşmazlık çözüm yollarının yukarıda belirtilenler dışında iki önemli özelliği dikkat çekmektedir.

Bunlardan *birincisi*, bazı ülkelerdeki düzenleme/uygulamanın aksine *bu yollara başvurulması zorunlu değildir*. Başka bir deyişle, Türk vergi hukukunda, yargı organları nezdinde *Vergi Usul Kanunu* kapsamındaki vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında dava açılmadan önce, zorunlu idarî başvuru aşamasına yer verilmemektedir. Bu itibarla, vergi ödevlisi dilerse bu yolları işletebilmektedir.

İkincisi, bu yollara başvurulmasına rağmen, anlaşmazlığın sona erdirilmesi mümkün olmadığı takdirde, *yargı yoluna başvurulması bakımından bir köprü işlevini yerine getirmeleridir*. Gerçekten, vergi ödevlisi, başvurduğu anlaşmazlık çözüm yolu ya da yollarından beklediği sonucu elde edemezse, dilediği takdirde, süre hükümlerine uymak kaydıyla, hukuka aykırı olduğunu düşündüğü işlem ve/ya da eylemi vergi yargısı organları nezdinde dava konusu yapabilmektedir¹⁹.

Vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarına başvurulması isteğe bağlı olduğundan, herhangi bir anlaşmazlığın ortaya çıkması halinde, vergi ödevlisinin doğrudan dava açması mümkündür. Böyle bir durumda, açılan davanın *merci tecavüzü gerekçesiyle ilk inceleme aşamasında reddedilmemesi ve/ya da dilekçenin yetkili mercie gönderilmemesi* gerekmektedir. Çünkü, *Vergi Usul Kanunu* hükümlerinin uygulandığı vergilendirme işlemlerine ilişkin

¹⁷ 21.07.1953 tarih ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953 - 8469).

¹⁸ Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 46.

¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 170; Kumrulu, Yargılama, s. 12,13; Karakoç, Genel Vergi, s. 729; Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 47.

olarak uyuşmazlık çıkması halinde, *dava açabilmek için vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarına başvurmak şart değildir*²⁰.

*Cezalarda indirimden yararlanabilmek, dava açmama şartına bağlıdır. Bu itibarla, hem cezalarda indirimden yararlanılması hem de yargı yoluna başvurulması mümkün değildir*²¹. Gerekli şartları yerine getirmesine rağmen, *cezalarda indirimden yararlandırılmayan vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurmaya herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca, ceza kesme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri ve/ya da birkaçında hukuka aykırılık olduğunu düşünen/iddia eden vergi ödevlisinin, anlaşmazlık çözüm yollarına başvurmadan ve bu arada cezalarda indirim talebinde bulunmadan da, işlem aleyhine doğrudan dava açabilmesi mümkündür.*

II. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN KONUSU VE İŞLEVİ

Vergi ödevlisinin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile indirimlerden arta kalan cezaları, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve dava açmamak kaydıyla *vadesinde* veya teminat göstererek vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilmiş olan vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılmaktadır (VUK.m.376)²². Başka bir

²⁰ Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 35.

²¹ Bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 578; Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 49-50.

²² "*Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usul usulsüzlük cezalarında indirim:*

Madde 376 - (4369 sayılı Kanununun 17'nci maddesiyle, başlığı ile birlikte değişen madde. Yürürlük; 01.01.1999) *İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan 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 cezalarının üçte biri, indirilir.

deyişle, *Vergi Usul Kanunu*'nda kabul edilen bu müessese ile vergi ödevlisi, ihbarnamede yer alan vergi borcunu ve/ya da vergi cezasını dava konusu yapmaması ve verginin aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasını *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödemesi şartıyla, cezalarda önemli bir indirim imkânından yararlanmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi ödevlilerinin bazı hallerde bilgisizlik ya da ihmal yüzünden vergi kaybına yol açtıkları bilinmektedir. Vergi kaybına kasten yol açılıp açılmadığına bakılmaksızın, sadece vergi kaybının meydana gelmesi dikkate alınarak vergi ziyai cezası kesilmektedir. Böyle bir durumda, vergi ödevlisine bir tercih hakkı verilmek amacıyla *cezalarda indirim* müessesesine yer verilmiştir. Bu kurum aracılığıyla, iyi niyetli vergi ödevlileri korunmak istenmekte ve ceza tutarları da belli oranlarda azaltılmaktadır²³. Nitekim, *cezalarda indirim* müessesesinin getiriliş amacı, maddenin gerekçesinde;

“Mükellefler vergi kanunlarının uygulanmasında bazen hiçbir amaç gözetmeksizin ve sırf bir yanlışlık, iyi anlayamama eseri olarak yanlışlığa ve kayba sebebiyet vermekte ve bundan doğan vergi ziyai (kayıbı) için maksatlı hareket eden suinayet (kötü niyet) sahibi mükellefler derecesinde cezaya maruz kalmaktadırlar. Dalgınlık, unutmaya nedeni ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin istemeyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezaya maruz kalmalarından manen de rahatsız olacakları doğaldır.”

denilmek suretiyle, iyiniyet sahibi mükelleflerin korunmasının benimsenmesi olarak belirtilmektedir²⁴.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tâbi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır”.

²³ Bkz. Uysal-Eroğlu, s. 882; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 217. Ayrıca bkz. Aksoy, s. 100.

²⁴ Güngör, İndirim, s. 41.

Cezalarda indirim müessesesinin amacı, bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın kısa sürede Hazineye intikalini sağlamaktır²⁵. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* müessesesi ile vergi ödevlilerinin vergi sistemi içinde kalması ve uyuşmazlık sayısı azaltılarak vergi dairelerinin daha verimli çalışması amaçlanmaktadır²⁶. Bu müessese sayesinde, *pişmanlık ve ıslah*, *uzlaşma* ve *hata düzeltme* müesseselerinde olduğu gibi, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmeden çözümlenmesi sağlanmakta²⁷; hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmekte hem de vergi ödevlisi uyuşmazlık nedeniyle yargı organlarına sürüklenmeden cezanın bir kısmından kurtulmaktadır²⁸. Nitekim, vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları ve yargılamanın vergi idaresine ve vergi ödevlisine yükleyebileceği maliyetleri azaltabilmek açısından belli şartlar altında vergi cezalarında indirim yapılması kabul edilmektedir²⁹. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi ödevlisini dava açmaktan caydırma ve gecikerek tahsil edilecek cezanın değerini *hemen ödeme değerine iskonto etme* amacına yöneliktir³⁰.

Cezalarda indirim müessesesi ile, vergi ödevlisinin dava konusu yapmadan ödediği vergi cezalarında indirim yapılmakta, yani idare indirilen ceza miktarını vergi ödevlisinden talep etmemekte; vergi ödevlisi de vergi

²⁵ Bkz. **Bulutoğlu**, C. 2, s. 476; **Mutluer**, Vergi Yargı, s. 64; **Mutluer**, Vergi Ceza, s. 231; **Mutluer**, Vergi Genel, s. 333; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, 220; **Kırbaş**, s. 193-194; **Uluatam-Methibay**, s. 222; **Ela-Kelecioğlu**, s. 65; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 578; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 47-48; **Kızılot-Kızılot**, s. 152-153. Ayrıca bkz. **Güngör**, İndirim, s. 42; **Pehlivan**, s.113; **Ürel**, İndirim, s. 53; **Ürel**, Vergi Usul, 905; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 218; **Kılıç**, s. 86.

²⁶ Bkz. **Özyer**, s. 1018.

²⁷ Bkz. **Özbalcı**, s. 993. Ayrıca bkz. **Aksoy**, s. 100.

²⁸ Bkz. **Kocahanoğlu**, Cezalarda İndirim, s. 105-106; **Güngör**, Vergi Cezaları, s. 47; **Güngör**, İndirim, s. 41; **Kızılot-Kızılot**, s. 153. Ayrıca bkz. **Kızılot**, İndirim, s. 7; **Aksoy**, s. 101; **Şenyüz**, s. 266-267.

²⁹ **Uluatam-Methibay**, s. 155.

³⁰ **Bulutoğlu**, Dersler, s. 360.

tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin yargı yoluna başvurma hakkından vazgeçmektedir. Hasılı, *cezalarda indirim* müessesesi sayesinde,

- Vergi ödevlisi ile idare yargı yoluna başvurulmasının zahmet ve masrafından kurtulmakta;
- Vergi aslı ve indirimden arta kalan vergi cezasından oluşan kamu alacağı Hazineye olabildiğince kısa sürede intikal etmekte;
- Vergi yargısı organlarına intikal etmesi mümkün ve muhtemel uyumsuzluklar önlenmekte;
- Devlet, belli oranda/miktar ceza alacağından vazgeçmekte; buna karşılık, vergi ödevlisi de, dava açmama ve *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödeme şartıyla belli oranda cezalarda indirimden yararlanmaktadır.

Vergi ödevlisi tarafından, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda, sadece cezalarda belli bir oranda indirim yapılmaktadır. *Cezalarda indirimden* yararlanılması bakımından cezanın türünde değişiklik yapılması, daha hafif olanın kesilmesi mümkün değildir³¹.

Cezalarda indirim, vergi ödevlisinin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yoludur. Bu itibarla, *cezalarda indirim* talebinin reddi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim, herhangi bir vergi ödevlisi, başvurusu halinde şartlarını yerine getirmek kaydıyla *cezalarda indirim* imkânından otomatik olarak yararlan(dırıl)maktadır. Bu nedenle, *cezalarda indirime*, *cezalarda otomatik indirim* de denilmektedir³². Aslında bu yönüyle *cezalarda indirim* müessesesi, *vergilerin/cezaların kanuniliği ilkesine* aykırı olduğu kabul edilmektedir. Nitekim, -daha az miktarda da olsa- vergi dairesinin alacağına daha erken kavuşmasını sağlamak amacıyla *vergilerin kanuniliği ilkesinden* uzaklaşmaktadır. Bu bağlamda, genel ceza hukukunda hükmedilen cezalar üzerinde hiç kimse- nin değişiklik yapamamasına rağmen, *cezalarda indirim* müessesesinde,

³¹ Candan, Vergi Suçları, s. 497.

³² Karakoç, Genel Vergi, s. 576; Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 48.

kural olarak, vergi ödevlisi bir dilekçe ile ceza miktarı hakkında etkili olmaktadır³³.

Cezalarda indirim müessesesi, vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözüm yollarından biri olarak kabul edilmekte ve halen birçok ülkede uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde *cezalarda indirim* herhangi bir oranla sınırlandırılmadığı belirtilmektedir. Bu ülkelerde vergi idaresi cezanın tamamını kaldırabilmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak bu ülkelerde vergi anlaşmazlıklarının önemli bir kısmı uyuşmazlık haline gelmeden idarî aşamada çözümlenmektedir³⁴.

Cezalarda indirim müessesesi, sadece vergi cezaları hakkında sonuç doğurmaktadır. Bu itibarla, tarh edilen vergilerin *vadesinde* ya da teminat gösterilmek şartıyla vadesinden itibaren *üç ay içinde* ödenmeleri dışında, vergi aslına ilişkin herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi cezaları bakımından da, belli oranda indirim yapılmasını sağlamaktadır. Nitekim, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi cezalarının tamamını değil, bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi suretiyle kısmen sona ermesi sonucunu doğurmaktadır.

III. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. Genel Açıklama

Cezalarda indirim müessesesinin hukukî niteliği hakkında farklı görüşlerin varlığı bilinmektedir. Nitekim, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi ve/ya da ceza hukukunda var olan bazı kurumlara benzerliği nedeniyle, o müesseselerin özel bir hali olarak nitelendirilmeye çalışılmaktadır. *Cezalarda indirim* müessesesinin hukukî niteliği hakkında ileri sürülen bu görüşlerin bilinmesinde yarar vardır.

B. Af Niteliğinde Olduğu

Cezalarda indirim müessesesi, vergi ödevlisi adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere bağlı ve/ya da bunlardan

³³ Karakoç, Genel Vergi, s. 576-577; Karakoç, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 48; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 13.

³⁴ Bkz. Kızılot, Yabancı Ülkelerin Uygulamaları, s. 17; Güngör, İndirim, s. 41.

bağımsız olarak kesilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, kanunda belirtilen şartlarla dava açılmadan ödenmesi halinde cezaların bir kısmının alınmamasını ifade etmektedir. Bu nedenle, *cezalarda indirim*, vergi cezalarına ilişkin (kısmî) bir *af* olarak nitelendirilmektedir³⁵.

Kanunda (VUK.m.376) belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde vergi cezasının bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesinin *af* müessesesini çağrıştırmasına rağmen, *cezalarda indirim* müessesesinin *aftan* birtakım farklarının olduğu bilinmektedir.

Her şeyden önce *af*, idare ve/ya da yasama organı için bir görev değildir. *Af* düzenlemesi ve uygulaması, yasama organının takdirine bağlıdır. Oysa, vergi ödevlisinin *Kanunda* belirtilen şartları yerine getirmesi halinde, vergi idaresi tarafından *cezalarda indirim* yapılması zorunludur³⁶. Ayrıca, bu haliyle *cezalarda indirimden*, bu konuda idarenin takdir yetkisi bulunmadığı için, şartların yerine getirilmesi kaydıyla, her zaman yararlanılabilmektedir. *Af* müessesesinin ise, birtakım belirsizlikleri bulunmaktadır. Nitekim, *af* düzenlemesi yapıp yapılmayacağı; yapılacak ise, ne zaman ve hangi şartlarla yapılacağı, *affi* düzenlemeye yetkili organın takdirine bağlıdır. *Afta*, cezaların hepsi affedilebilmekte; oysa, *cezalarda indirimde* ise, vergi cezaları ancak *Kanunda* belirtilen oranlarda indirilebilmektedir³⁷.

Cezalarda indirimde, *af* düzenlemelerinde olduğu gibi belli bir tarih itibariyle ve bütün cezaları kapsayıcı nitelikte bir sona erdirmeye değil, her bir ceza için yapılan indirim başvurusunun ayrı ayrı değerlendirilerek cezanın bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi sözkonusudur. Ayrıca, *af* düzenlemesi-uygulaması *istisnaî* olarak başvuru ve *kısa süreli-geçici* bir araç olduğu halde, *cezalarda indirim*, genellikle, vergi sisteminin *sürekli* olarak başvuru-olabilen bir müessesesi olarak varlığını sürdürmektedir. *Cezalarda indirimden* yararlanma talebinde bulunmak vergi ödevlisine tanınan bir *haktır*. Vergi ödevlisinin *Kanunda* belirtilen şartları yerine getirmesi halinde, idarenin bağlı yetkisi gereği, bu haktan yararlandırılmaması mümkün değildir. Buna

³⁵ Bkz. Kocahanoğlu, Vergi Suçları, s. 296; Kızılot, C. 10, s. 3476; Güngör, Vergi Cezaları, s. 47; Güngör, İndirim, s. 41, 45.

³⁶ Bkz. Çağan, s. 121; Dönmez, s. 24.

³⁷ Bkz. Ağca, s. 35; Güngör, İndirim, s. 45.

karşılık, vergi ödevlisinin *af* edilmesi konusunda, *af* düzenlemesinden önce ve devamlılık arzeden bir *talep hakkı bulunmamaktadır*³⁸.

Cezalarda indirim, sadece *vergi kabahatlerine* ilişkin cezalarda uygulanabilirken, *af* ise, *vergi* (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük) *kabahatlerine* ilişkin cezalar yanında *vergi* (kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlâl ve mükelleflerin özel işlerini yapma) *suçlarına* ilişkin cezaları da sona erdirebilmektedir³⁹. Ayrıca, *cezalarda indirim*in hukukî bir tasarruf olarak var olabilmesi bazı *şartlara bağlıdır*. *Affin* ise, hukukî bir tasarruf olarak varlığı *şarta bağlı değildir*. Ancak, *aftan yararlanmak şarta bağlı* olabilmektedir⁴⁰.

Hem *kısmî af* ve hem de *cezalarda indirim* müesseselerinin aynı zamanda yürürlükte olması halinde, vergi ödevlisinin, *kısmî af* düzenlemesi ile kendisine uygulanan-sağlanan indirimden arta kalan miktarı öderken, *cezalarda indirim* talebinde bulunabilmesinin⁴¹; yani, kısmen affedilen vergi cezasının arta kalan kısmı ödenirken, şartlarının varlığı halinde, *cezalarda indirim* talebinde bulunmak suretiyle her iki müesseseden birlikte yararlanılabilmemesinin⁴² mümkün olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşün isabeti tartışmalıdır. Çünkü, *genel (tam) af* düzenlenmesi halinde her iki müessesenin birlikte uygulanması hem mümkün hem de gerekli değildir. *Kısmî af* düzenlenmesinde ise, vergi ödevlilerine, yararlandıkları mevcut kolaylıklardan daha fazla bir avantaj sağlanması gerekir. Böyle bir avantajın sağlanmasının ise, mevcut diğer imkânlardan ayrıca yararlanıl(a)maması şartına bağlanması mümkündür. Aksine bir düzenleme olmadıkça, vergi ödevlisinin hem *kısmî aftan* hem de ayrıca *cezalarda indirimden* birlikte yararlanması mümkün ve uygun değildir.

C. Uzlaşma Niteliğinde Olduğu

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" başlığını taşıyan 376'ncı maddesi incelendiğinde, adına ceza kesilen vergi ödevlisinin *Kanunda* belirtilen şartları yerine getir-

³⁸ Bkz. **Dönmez**, s. 22; **Pınar**, s. 73.

³⁹ Bkz. **Dönmez**, s. 25; **Pınar**, s. 73.

⁴⁰ Bkz. **Ağca**, s. 35; **Güngör**, *İndirim*, s. 45.

⁴¹ Bkz. **Çağan**, s. 121; **Pınar**, s. 73.

⁴² Bkz. **Pınar**, s. 73.

mesi halinde, kanun koyucunun kesilen vergi cezasının bir bölümünden vazgeçtiği ve bu yolla vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın uyuşmazlık haline getirilmeden sona erdirilmesini istediği anlaşılmaktadır. Bu haliyle *cezalarda indirim* müessesesinin, *uzlaşma* müessesesine çok benzediği ileri sürülmektedir⁴³. Nitekim, her iki müessesede de, vergi ödevlisinin borçlarının bir bölümünü ödemeyi kabul etmesi karşılığında, vergi idaresi de, alacağının (*en az*) bir bölümünün tahsilinden vazgeçmektedir. Başka bir deyişle, kamu alacağının bir bölümünden vazgeçilmesi karşılığında, vergi ödevlisi de, vergi aslı ve indirimden arta kalan cezayı ödemeyi kabul etmektedir. İki müessese arasındaki temel fark, (özellikle tarhiyat öncesi) uzlaşmada, tarafların, az ya da çok, pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip olmalarına karşılık, *cezalarda indirimde*, indirimden yararlanma şartlarının tümünün ve yapılacak indirim oranının *Kanunla* belirlenmiş olmasıdır⁴⁴.

Cezalarda indirimde, vergi ödevlisi *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartları noksansız olarak yerine getirmeyi kabul ettiğini süresinde bildirdiği takdirde, vergi idaresi karşı tarafın muhatabı olduğu vergi cezasında indirim yapmak zorundadır. Vergi idaresinin yetkisi, *Kanunda* belirtilen şartların noksansız yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesinden ibarettir. Söz konusu şartların noksansız yerine getirilmesi halinde, vergi idaresinin, vergi ödevlisini indirimden yararlandırmamak gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim, vergi idaresinin bu konudaki yetkisi *bağlı yetkidir*⁴⁵. Başka bir deyişle, *uzlaşma* müessesesinin işletilmesinde idarenin takdir yetkisinin bulunmasına rağmen, *cezalarda indirimde* ise, idarenin böyle bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu itibarla, *cezalarda indirimin uzlaşmanın bir türü* olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, *cezalarda indirim* uygulanması halinde idarenin vazgeçtiği bir alacaktan da söz edilemez. Çünkü, bu müesseseden yararlanılmasının talep edilmesi halinde, *otomatik indirim* sözkonusudur. İndirimi belirleyen ve düzenleyen

⁴³ Bu benzerlik nedeniyle, birbirlerine alternatif kurumlar olan bu iki kurumun birlikte yürürlükte olmasının anlamsız olduğu ileri sürülmüştür. Bkz. Ürel, İndirim, s. 56; Ürel, Vergi Usul, s. 909.

⁴⁴ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 496-497.

⁴⁵ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 497.

bizzat kanun koyucunun kendisi; uygulamak durumunda olan ise, idaredir. İdarenin, indirim yapıp yapmama konusunda bir yetkisi, iradesi sözkonusu değildir.

Cezalarda indirim, sadece vergi cezalarına yönelik bir müessesedir. Oysa, belirli şartlarda hem vergi cezaları hem de vergi aslı *uzlaşma* konusu yapılabilmektedir. *Cezalarda indirim*, vergi ödevlisinin tek taraflı irade beyanı ile sonuç alabileceği bir düzenlemedir. Bu itibarla, *cezalarda indirimde* vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında herhangi bir pazarlık sözkonusu değildir⁴⁶.

Cezalarda indirim müessesesinin hukukî niteliğinin, *şartları ve indirim oranı kanunla önceden belirlenmiş bir uzlaşma kurumu* olduğu yönünde bir belirleme yapılabileceği düşünülse⁴⁷ de, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, bu yönde bir nitelenmenin yetersiz olduğu açıktır. Bu itibarla, *cezalarda indirim*, vergi (ceza) hukukuna özgü ve vergi cezalarını kısmen sona erdirmek suretiyle vergi (cezası) anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümünü sağlayan bir müessese olarak nitelenmek daha uygun ve yerinde olmaktadır.

Ç. Anlaşma Niteliğinde Olduğu

Cezalarda indirimin, tarh edilen vergi ve bunun cezası bakımından, vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında, şartları *Kanunda* belirlenmiş olan bir *anlaşmayı* ifade ettiği belirtilmektedir⁴⁸. Ancak, *bir anlaşmadan-sözleşmeden* söz edilebilmesi için, her şeyden önce *tarafların serbest iradeleri arasında bir mutabakatın-uyuşmanın varlığı şarttır*. Oysa, *cezalarda indirim* müessesesinin uygulanmasında tarafların iradesinin mutabakatına ihtiyaç bulunmamaktadır. Vergi ödevlisi bakımından irade serbestisi, sadece *cezalarda indirim* talebinde bulunup bulunmama yönünde ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin ise, *cezalarda indirim* müessesesinin işletilmesinde herhangi bir takdir yetkisi-irade serbestîsi sözkonusu değildir. İndirim oranının belirlenmesinde ise, her iki tarafın herhangi bir irade serbestîsi, tercih kul-

⁴⁶ Bkz. M. Yüce, Vergi Yargılama, s. 93; M. Yüce, Dava Rehberi, s. 243.

⁴⁷ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 497.

⁴⁸ Bkz. Özbacı, s. 993.

lanma hak ve/ya da yetkisi bulunmamaktadır. Bu itibarla, tarafların serbest iradelerine dayanmayan bir ilişkinin *anlaşma* olarak nitelendirilmesi mümkün değildir⁴⁹.

D. Ön Ödeme Niteliğinde Olduğu

Cezalarda indirim müessesesinin, bazı istisnaî durumlar bir yana, ceza hukukundaki *ön ödemeye* benzediği ileri sürülmektedir⁵⁰. Ancak, *cezalarda indirim* ile *ön ödeme* arasında bazı önemli farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim, *Türk Ceza Kanunu*'nun 75'inci maddesinde düzenlenen *ön ödeme*, kanunlarda belirtilen sınırlar içinde kalan ve tür veya miktar olarak belirli bir cezayı gerektiren suçları işleyen kişinin, savcı veya hâkim tarafından belirlenen bir miktar parayı belli bir süre içinde *Devlet Hazinesine* ödemesi halinde, kamu davası açılmasını önleyen ya da açılmış bir kamu davasının düşmesi sonucunu doğuran bir müessesedir⁵¹. Başka bir deyişle, *ön ödeme*, kamu davasının açılmasını önlemek; dava açılmışsa, davanın düşmesini sağlamak için, savcı ve/ya da hâkim tarafından önerilen para cezasının ödemesidir. Bu itibarla, *ön ödemede*, kamu davası açılmadan ve/ya da yargılama yapılmadan failin cezalandırılması sözkonusudur. Nitekim, *ön ödemede*, suç ve cezanın ortadan kalkması sözkonusu olmayıp, hafif suçlar nedeniyle failin *Devletin* önerisini kabul etmek suretiyle yargı organlarının yükünün azaltılması amacıyla sadece yargılama yapılmamaktadır⁵². Kanunî şartların gerçekleşmesi halinde, savcının *ön ödeme* yoluna gitmesinin zorunlu olması, yani takdir yetkisinin olmaması, *ön ödemenin cezalarda indirim* müessesesi ile benzer yönünü oluştursa da, bu iki müessese farklı amaçlara hizmet etmektedir⁵³.

Ön ödemede asıl amacın, hafif suçlar nedeniyle fail ile *Devlet* arasında bir mutabakat sağlanmak suretiyle yargı organlarının yükünün azaltılması olduğu belirtilmektedir. Başka bir deyişle, kanun koyucu tarafından hafif

⁴⁹ Benzer bir açıklama için bkz. **Pınar**, s. 74.

⁵⁰ **Mutluer**, Vergi Ceza, s. 231, dp. 94.

⁵¹ **Özgenç**, s. 596. Ayrıca bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 705.

⁵² Türk Ceza Hukukunda ön ödeme kurumu ve uygulanması hakkında geniş bilgi için bkz. **Özgenç**, s. 595-606.

⁵³ Benzer açıklama için bkz. **Pınar**, s. 72.

suçların yargılanması yüzünden mahkemelerin iş yüklerinin artmasını önlemek amacıyla *ön ödeme* müessesesi kabul edilmiştir⁵⁴. *Cezalarda indirim* ise, kamu alacağının kısa sürede Hazineye intikalini sağlamak amacıyla yönelik bir müessesedir. Gerçi, vergi anlaşmazlıklarının uyuşmazlık haline getirilmemesi, *cezalarda indirim* müessesesinin amaçlarından birisi olsa da, bu kamu alacağının kısa sürede Hazineye intikal etmesinin asıl amaç olmasına engel teşkil etmemektedir. Başka bir deyişle, *cezalarda indirimin* asıl amacı, ceza alacağının bir kısmından vazgeçmek suretiyle kamu alacağının kısa sürede Hazineye intikalini sağlamasıdır. Bu itibarla, farklı amaçlarla ihdas edilmiş ve uygulanmakta olan iki müessesenin birbirlerinin farklı hukuk dallarındaki uygulama şekli olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, *cezalarda indirim* müessesesi, ceza hukukunda yer alan *ön ödeme* müessesesinin vergi ceza hukukundaki bir uygulama şekli olarak nitelendirilemez⁵⁵.

E. Genel Değerlendirme

Af, daha çok hürriyeti bağlayıcı cezalar için sözkonusu olmaktadır. Ayrıca, *af*ın ne zaman ve hangi şartlarda düzenleneceği-uygulanacağı yasama organının takdirine bağlıdır. *Af*, geçici-istisnâ bir düzenleme-uygulama niteliğine sahiptir. Oysa, *cezalarda indirim* süreklilik arzeden bir müessesedir. Ayrıca, vergi idaresinin, şartlarının varlığı halinde, ceza muhatabının *cezalarda indirimden* yararlandırılması konusunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Uzlaşmada, karşılıklı bir *pazarlık* sözkonusu olduğundan, uzlaşma başvurusuna konu olan cezalarda indirim yapılıp yapılmayacağı ve ne oranda/miktarda bir indirimden yararlanılacağı önceden bilinmemektedir. *Cezalarda indirimde* ise, *indirim oranı Kanunda belirtilmektedir*. Bu oran konusunda vergi idaresi ile vergi ödevlisinin herhangi bir değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, *uzlaşmada* karşılıklı bir pazarlık yapma sözkonusu iken, *cezalarda indirimde* taraflar arasında pazarlığı gerektiren bir husus bulunmamaktadır. Ayrıca, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilmesi gereken kayba uğratılan

⁵⁴ Bkz. Özgenç, s. 596. Ayrıca bkz. Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 705.

⁵⁵ Benzer açıklama için bkz. Pınar, s. 73.

verginin üç katı (vergi ziyayı) ceza(sı) hem *tarhiyat öncesi uzlaşma* hem de *tarhiyat sonrası uzlaşma*; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise, *tarhiyat sonrası uzlaşma* konusu yapılamamaktadır. Oysa, vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim yapılması konusunda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

Anlaşmada/sözleşmede tarafların iradeleri belirleyici olmaktadır. Oysa, *cezalarda indirimde*, vergi ödevlisi ile vergi idaresinin *cezalarda indirim şartları* ve oranının farklılaştırılması konusunda herhangi bir yetkisi yoktur. Vergi ödevlisi, sadece indirim talebinde bulunup bulunmama konusunda tercihte bulunma imkânına sahiptir. Kaldı ki, *Kanunda* belirtilen sürede indirim talep edilmeden ödeme yapılması halinde bile, vergi ödevlisi *cezalarda indirimden* yararlandırılmaktadır.

Cezalarda indirimin ön ödemeye benzetilmesi de müesseseyi gereği gibi açıklamaktan uzaktır. Bir ceza hukuku müessesesi olan *ön ödeme*, ceza hukuku anlamında cezalar için sözkonusu olmaktadır. *Ön ödeme* yapılması halinde dava açılmamakta; açılmış olan davanın ise, düşmesine karar verilmektedir. Oysa, *cezalarda indirim*, mali nitelikli cezalarda uygulanmaktadır. İndirimden yararlanmak için, indirimden yararlanmak isteyen *dava açmamış olması* gerekir.

Kısacası, *ön ödeme*, *cezanın ödenmesidir*. Oysa, *cezalarda indirim* ise, *cezanın az ödenmesidir*. *Ön ödeme*, *yargılamayı engellemektedir*. *Cezalarda indirim* ise, *yargı yoluna başvurmama şartına bağlıdır*. İki müessesede ters etki sözkonusudur. Yargı yoluna gitmeyen ceza muhatabı, *cezalarda indirimden* yararlanabilmektedir.

Bütün bu açıklamalar ışığında *cezalarda indirim* müessesesinin, *Kanunda* belirtilen şartların yerine getirilmesi kaydıyla, cezaların bir kısmından vazgeçme anlamına geldiğinin kabul edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu konuda idarenin herhangi bir takdir yetkisinden söz edilemez. Çünkü, ceza muhatabının indirim talep etmesi halinde, *Kanunda* belirtilen oranda *otomatik indirim* yapılması gerekmektedir. Bu itibarla, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi ceza hukukuna özgü ve vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında baş gösteren (vergi ve/ya da) ceza anlaşmazlıklarının çözümünü sağlayan; muhtemel vergi cezası uyuşmazlıklarının çıkmasını önleyen bir müessesedir.

IV. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN KAPSAMI

A. Genel Açıklama

Cezalarda indirim müessesesinin kapsamını, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin ilk ve son fıkrası belirlemektedir. Buna göre;

“İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarname-lerin 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: ... indirilir.” (VUK.m.376/I).

“Yukarıdaki hükümler vergi aslına tâbi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.” (VUK.m.376/III).

Bu iki fıkra hükmünden hareketle, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamını şu şekilde belirlemek mümkündür.

B. Vergi Türü Bakımından

Cezalarda indirim yoluyla anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüşmeden çözümlenmesi, verginin türü bakımından herhangi bir sınırlamaya tâbi değildir. Bu bağlamda, mükellefler ve/ya da adlarına ceza kesilmiş bulunanların, *Vergi Usul Kanunu* kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak *cezalarda indirim* yoluna başvurması mümkündür. Ancak, *Gümrük İdareleri* tarafından tahsil edilen vergiler *Vergi Usul Kanunu*'na tâbi olmadığından (VUK.m.2), bu vergilere ilişkin olarak kesilen cezalar, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Buna göre, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi vergiler ile harçlara ilişkin olarak kesilen cezalar hakkında *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanmak mümkündür. Ayrıca, *Belediye Gelirleri Kanunu*'nda düzenlenen ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar da *cezalarda indirim* konusu olabilmektedir. Çünkü, belediyeler tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harçlar da *Vergi Usul Kanunu*'nun kapsamına girmektedir.

Vergi asılları, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamında yer almamaktadır. Bu bağlamda, *Kanunda* belirtilen şartlar noksatsız olarak yerine getirilmiş olsa bile, vergi asıllarında, bunların zamları ile fon kesintilerinde indirim yapılması mümkün değildir⁵⁶.

Kanunda ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi farkından söz edilmesinin sebebi, bu şekilde tarh edilen vergide de indirim yapılabilmesinin mümkün olduğu değil; vergi cezalarında indirim yapılabilmesinin, tarh edilen verginin belli süre içinde ödenmesi veya ödenmesinin taahhüt edilmesi şartına bağlı bulunmasıdır. Başka bir deyişle, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkından, bunlara bağlı vergi cezalarında yapılacak indirimin ödeme şartı olarak söz edilmektedir⁵⁷.

Vergi farkından söz edilmesinin sebebi, tarh edilen ilâve vergiyi ifade etmektir. Çünkü, ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için, önceden tarh edilmiş bir verginin varlığı şarttır. Dolayısıyla, ikmalen tarh edilen vergi, verginin tamamını değil; aslında başlangıçta tam olarak tarh edilmesi gereken verginin eksik kalmış/bırakılmış kısmını oluşturmaktadır. Ayrıca, re'sen tarh edilen verginin de her zaman verginin tamamı olması şart değildir. Çünkü, önceden bir vergi tarh edilmiş olmasına rağmen, eksik kalmış/bırakılmış olması mümkündür. Ancak, matrah farkının tesbitinin defter, kayıt ve belgelere ve/ya da kanunî ölçülere dayanarak yapılamaması halinde verginin takdir komisyonları kararları ve/ya da inceleme raporlarına dayanarak re'sen tarh edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda da vergi farkından söz edilmesi mümkündür.

C. Ceza Türü Bakımından

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim müessesesinin konusunu, vergi idaresinin ceza kesme yetkisine dayanarak kestiği vergi cezaları oluşturmaktadır. *Vergi cezaları*, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarıdır (VUK.m.331). Usulsüz-

⁵⁶ Dş. 3.D. 13.3.1986 gün ve E.1986/44, K.1986/851, (*Candan*, Vergi Suçları, s. 498, dp. 669).

⁵⁷ *Candan*, Vergi Suçları, s. 498.

lük cezaları ise, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere iki grup halinde düzenlenmektedir (Bkz. VUK.m.351 vd.). Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre, indirimli olarak ödenmesi mümkün olan vergi cezaları, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Bu itibarla, vergi ceza hukukunda yer alan (ve idare tarafından kesilen) vergi cezalarının hepsi, *cezalarda indirim* konu olabilecek nitelikte cezalardır. Vergi ödevlisi, yargı yoluna gitmeden, tarh edilen vergi aslı ile bu cezaların indirimden arta kalan kısmını ödemek suretiyle cezalarda *Kanunda* belirtilen oranlarda indirimden yararlanabilmektedir.

Cezalarda indirim konusu edilecek vergi cezasının *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmiş olması gerekir. *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmeyen veya ilgili *kanunda Vergi Usul Kanunu*'na yollamada bulunulmayan vergi cezaları *cezalarda indirim* müessesesinin konusunu oluşturmamaktadır. Örneğin, 4458 sayılı *Gümrük Kanunu*'nda düzenlenen vergi cezalarında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine dayanarak indirim yapılması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nda, muhatabına ihbarname ile bildirilen vergi cezaları, idarî nitelikte; yani, vergi idaresinin ceza kesme yetkisi kapsamında olan cezalardır. Aynı şekilde, cezanın, muhatabına tebliğinden sonra dava konusu edilebilmesi de, idarî nitelikte olmasıyla mümkündür. İdarî nitelikte olmayan; yani, adli yargı organlarıca hükmolunan cezaların muhataplarıca dava konusu edilmeleri sözkonusu değildir. Cezaya hükmeden mahkeme kararına karşı ancak kanun yolu başvurusunda bulunulabilir. Esasen, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin yer aldığı *Üçüncü Kısım vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması* ile ilgilidir. Ceza kesme yetkisi, vergi idaresine aittir. Vergi idaresince ceza kesilir; ceza mahkemelerince ise, cezaya hükmolunur⁵⁸. Dolayısıyla, kanunda ceza kesme işleminden söz edilmesi, sözkonusu olan cezanın idarî nitelikte olduğunu göstermektedir. Bu yüzden, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca indirim konusuna edilebilecek vergi cezaları, idare tarafından kesilen idarî para cezası niteliğinde olan cezalardır. Bu itibarla, adli makamlarca hükmolunan adli para

⁵⁸ Dş. 3.D. 6.2.1992 gün ve E.1880/2711, K.1992/468, (Candan, Vergi Suçları, s. 500, dp. 670).

cezaları, *Vergi Usul Kanunu*'ndan kaynaklanmalarına rağmen, indirim konusuna edilemezler⁵⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi, *cezalarda indirimden yararlanma şartı* olarak, cezanın *vadesinde* ödenmesini veya teminat göstermek suretiyle vadesinin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödeneceğinin bildirilmiş olmasını aramaktadır. Ödenmek suretiyle infaz edilen cezalar, parasal cezalardır. Adli para cezaları da ödemekle infaz olunmaktadır. Ancak, bu cezaları belirleme ve kesme yetkisi idareye değil, ceza mahkemelerine aittir. Bu bakımdan, idare tarafından kesilen ve idarî para cezası niteliğindeki cezalar dışında kalan diğer cezaların, bu bağlamda *hapis ve adli para cezalarının cezalarda indirim* müessesesine konu edilmesi mümkün değildir⁶⁰. Başka bir deyişle, hürriyeti bağlayıcı cezalar ile adli para cezaları, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı dışında kalmaktadır.

Hürriyeti bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesi, cezaya malî nitelikli vergi cezası niteliği kazandırmadığı için bu cezaların da *cezalarda indirim* konusuna olması mümkün değildir⁶¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde, kayba uğratılan verginin *üç katı*; iştirak edenlere *bir katı* olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezasının *cezalarda indirim* kapsamına girip girmeyeceği tartışılmalıdır. Cezanın türü bakımından *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı belirtilirken sadece vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kapsama dahil olduğunun belirtilmesine rağmen, hakkında nitelik itibarıyla iki tür ceza uygulanması gereken kaçakçılık suçuna ilişkin parasal cezaların da, yorum yoluyla *cezalarda indirim* kapsamına alınması gerektiği ileri sürülmektedir. Çünkü, kaçakçılık cezasının parasal kısmı, malî nitelikli bir cezadır. Nitekim, kanun koyucu böyle bir nedenle bu cezayı 359'uncu maddede değil, 344'üncü maddede düzenlemektedir⁶². Ancak, kaçakçılık

⁵⁹ Candan, Vergi Suçları, s. 500.

⁶⁰ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 499.

⁶¹ Bkz. Özyer, s. 1018; Ürel, İndirim, s. 53; Ürel, Vergi Usul, s. 905; Kılıç, s. 86.

⁶² Bkz. ve karşı Mutluer, Vergi Genel, s. 334; Candan, Vergi Suçları, s. 500; Kızılot-Kızılot, s. 164; Kılıç, s. 86; M. Yüce, Vergi Yargılama, s. 93; M. Yüce, Dava Rehberi, s. 243.

suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde vergi ziyai cezasının üç katı olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyai cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan *fer'i* bir ceza niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, bu cezanın kesilebilmesi için, kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması şartı aranmalıdır. Kasten vergi kaybına yol açmanın bir yaptırımı olması nedeniyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla, bu cezanın *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı dışında bırakılmasının uygun olacağı düşünülmektedir⁶³. Kaldı ki, yapılan bu öneri doğrultusunda, kayba uğratılan verginin üç katı olarak kesilmesi gereken cezanın, mahkeme kararına bağlı olarak ortaya çıkması nedeniyle, *cezalarda indirim* konusu olmaması gerekir. Ne var ki, mevzuatın ve buna bağlı olarak gerçekleşen uygulamanın mevcut haliyle vergi ziyai cezasının, kayba uğratılan verginin bir katı ya da üç katı olarak kesilmiş olması, indirimden yararlanma konusunda bir farklılık oluşturmamaktadır. Ancak, vergi kaybının üç katı ceza kesilmesi şartlarının hem *ölçülülük ilkesi* hem de bu tür bir cezada indirim yapılmasının, cezanın gerekçesi ve etkililiği bakımından iyi değerlendirilmesi gerekir.

Tekerrür nedeniyle artırılarak kesilen cezalar da indirime konu olmaktadır⁶⁴. Bu bağlamda, tekerrür ile artırılmış cezanın vergi ziyai cezası ve cezalarda indirimden ilk defa yararlanılıyor olması halinde, indirimin *yarısı oranında* yapılmasına karşılık, indirimden yararlandıktan sonra kesilmiş olan vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezalarının kaçınılmaz defa kesildiklerine bakılmaksızın *cezalarda indirimden üçte bir* oranında yararlanması mümkündür.

2. Vergi Cezasının Vergi Aslına Bağlı Olmasının Anlamı

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin ilk fıkrasında, indirime konu edilebilecek vergi cezasının *vergi aslına bağlı* (tâbi) olması gerektiği hakkında açık bir şart yer almamaktadır. Ancak, vergi ziyai cezası, vergi aslına bağlı olarak kesilmektedir. Bu itibarla, tarh edilmiş bir verginin, dolaşısıyla bir vergi kaybının olmaması halinde, vergi ziyai cezasının kesilmesi

⁶³ Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 578; **Karakoç**, Vergi Anlaşmazlıkları, s. 49.

⁶⁴ Bkz. **Özyer**, s. 1018; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 219; **Kılıç**, s. 86.

de mümkün değildir⁶⁵. Buna karşılık, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için aynı şey söylenemez. Çünkü, usulsüzlük ve (damga vergisi ile ilgili olarak kesilenler hariç) özel usulsüzlük cezaları, bir vergi kaybının varlığına; dolayısıyla, vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarıdır. Bu yüzden, ilk fıkranın düzenlemesine bakılarak, vergi aslına bağlı olsun veya olmasın, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, indirimine konu edilmesi mümkündür. Ancak, son fıkrada,

“Yukarıdaki hükümler vergi aslına tâbi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır”

hükmüne yer verilmesi, ilk fıkra hükmünün, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından, sadece vergi aslına bağlı olanları kapsadığı, yani vergi aslına bağlı olmayan vergi cezalarını indirim kapsamı dışında bıraktığı izlenimi vermektedir⁶⁶. Her ne kadar, son fıkrada, “*vergi aslına bağlı*” ibaresi yerine *vergi aslına tâbi* ibaresi kullanılmışsa da, *vergi aslına bağlı olmakla tâbi olmak* arasında anlam bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Usulsüzlük cezaları bakımından, vergi aslına bağlı olan-olmayan şeklinde yapılan bu ayırımın, uygulamada oldukça büyük önemi vardır. Çünkü, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca *cezalarda indirimden yararlanılabilmesi* için, indirimden arta kalan cezanın *vadesinde* veya teminat göstermek suretiyle vadesinin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödenmesi yeterli değildir. Ayrıca, varsa, vergi cezasının bağlı olduğu vergi aslının da aynı süre içinde ödenmiş veya ödemenin güvence altına alınmış olması da gereklidir. Bu bakımdan, şayet, usulsüzlük cezasının bağlı olduğu bir vergi aslı varsa, bu vergi aslı da aynı süre içinde ödenmeden veya ödenmesi güvence altına alınmadan, sadece usulsüzlük cezasının indirimden arta kalan kısmının ödenmesi veya ödenmesinin güvence altına alınmasıyla *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanabilmek mümkün değildir. Buna karşılık, usulsüzlük cezası herhangi bir vergi aslına bağlı değilse, cezanın indirimden arta kalan kısmının maddede belirtilen sürede ödenmesi veya ödenmesinin güvence altına alınması yeterlidir. Bu yüzden, indirimine konu

⁶⁵ Dş. 3. D. 18.12.1989 gün ve E. 1989/1492, K.1989/2949; Dş. 4. D. 12.3.1990 gün ve E.1987/4476, K.1990/830, (Candan, Vergi Suçları, s. 501 dp. 671).

⁶⁶ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 501.

edilmesi düşünülen usulsüzlük cezaları bakımından bu ayrımın titizlikle yapılması önem kazanmaktadır⁶⁷.

Vergi cezaları yönünden, vergi aslına bağlı (tâbi) olma iki halde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan *birincisine* göre, vergi cezasının miktarı, vergi aslına belli bir oranın uygulanması suretiyle belirlenmektedir. Usulsüzlük cezalarının miktarları, *Vergi Usul Kanunu*'nda belli ölçülere göre maktû olarak tesbit edilmektedir. Damga vergisine bağlı olarak kesilen özel usulsüzlük cezaları dışında miktarı nisbî olarak tesbit edilen bazı usulsüzlük cezaları var ise de, hem fıkranın sözünü ettiği usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlük cezalarıdır; hem de miktarı bu şekilde belirlenen özel usulsüzlük cezalarının matrahı, vergi aslı değil, verilmemesi veya alınmaması ceza kesilmesini gerektiren belgeye yazılması gereken meblağdır. Bu meblağ ise, her zaman kayba uğratılan vergi değildir⁶⁸.

İkinci hal, vergi cezası kesilebilmesi için, öncelikle, bir vergi kaybının doğmuş ve bu yüzden (ikmalen, re'sen veya idarece) tarh edilmiş bir vergi veya vergi farkının bulunmasının gerekli olmasıdır. Başka bir deyişle, cezanın varlığının, vergi kaybının; dolayısıyla, vergi aslının varlığına bağlı bulunmasıdır. Vergi ceza hukukunda, bu anlamda bağlılık gerektiren bir usulsüzlük cezası yoktur. Kuşkusuz, usulsüzlük fiilinin sonucunda bir vergi kaybının doğması ve bu nedenle bir vergi tarhı yapılması mümkündür. Ancak, usulsüzlük cezalarının kesilebilmesi, tarh edilmiş bir verginin varlığı şartına bağlı değildir. Bu yüzden, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin son fıkrasında sözü edilen bağlılığın, bu tür bir bağlılık olduğu düşünülemez⁶⁹.

Usulsüzlük cezasının vergi aslına bağlılığından söz edilebilmesi, ancak bir tek ihtimalde sözkonusu olmaktadır. O da, usulsüzlük cezasını gerektiren kanuna aykırı fiilin, aynı zamanda vergi kaybına da yol açması ve bu yüzden ilgili hakkında ikmalen, re'sen veya idarece bir verginin de tarh edilmiş bulunması halidir. Aslında bu durum, kelimenin teknik anlamıyla bir *bağlılık*, bir *tâbiyet* değil, *Vergi Usul Kanunu*'nun Uzlaşmayı düzenleyen Ek 1'inci maddesinde ifadesini bulan *ilişkin olma* halidir. (*Genel Usulsüzlük*

⁶⁷ Candan, Vergi Suçları, s. 501-502.

⁶⁸ Candan, Vergi Suçları, s. 502.

⁶⁹ Candan, Vergi Suçları, s. 503.

cezasını gerektiren bir fiilin aynı zamanda vergi kaybına da yol açması halinde, *Vergi Usul Kanunu*'nun 336'ncı maddesine göre, kayba uğratılan vergiye bağlı olarak kesilmesi gereken *vergi ziyai cezası* ile fiile uyan (genel) usulsüzlük cezası ağırlıkları bakımından karşılaştırılarak, miktar itibariyle en ağır olanı kesilmektedir. Böylece, usulsüzlük fiili dolayısıyla kesilmesi gereken (genel) *usulsüzlük cezası* ya hiç kesilmemekte ya da vergi aslına bağlı olan vergi ziyai cezasının yerini almaktadır. Son halde, *indirime konu edilecek vergi cezası, vergi aslına bağlı olan vergi ziyai cezasının yerini alan bu usulsüzlük cezasıdır*. Bu durumda, miktar itibariyle daha hafif olan vergi aslına bağlı vergi ziyai cezası kesilemeyeceğinden, bu cezanın yerini alan genel usulsüzlük cezasının indirime konu edilme şartlarında hata yapılması ihtimali yok gibidir. Çünkü, bu tür bir usulsüzlük cezasının muhatabının, her zaman, ödemek zorunda olduğu bir vergi aslı olmaktadır. Bu vergi aslı ödenmedikçe de, cezanın muhatabının indirimden yararlanması sözkonusu olmamaktadır. Bu itibarla, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin son fıkrasının dışında kalan ve ilk fıkrası kapsamına giren, yani vergi aslına bağlı olan (genel) usulsüzlük cezaları, 336'ncı madde uyarınca yapılan karşılaştırma sonucu miktar itibariyle vergi aslına bağlı vergi ziyai cezasına göre daha ağır oldukları için kesilenlerdir⁷⁰.

Özel usulsüzlük cezaları bakımından durum biraz farklıdır. Madde, özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak, (genel) usulsüzlük cezalarındakine benzer bir ayırım yapmamaktadır. İndirime konu edilecek özel usulsüzlük cezalarının da, vergi aslına bağlı olmaları; yani, özel usulsüzlük fiilinin doğurduğu bir vergi kaybının bulunmasının gerektiği söylenebilir. Ancak, madde, (genel) usulsüzlük cezalarıyla ilgili olarak yapılan vergi aslına bağlı olan ve olmayan ayırımının özel usulsüzlük cezalarıyla ilgili olarak yapılmamış olması yüzünden, özel usulsüzlük cezalarının böyle bir ayırım yapılmaksızın indirime konu olması gerektiği sonucuna varılması mümkündür. *Vergi Usul Kanunu*'nun 3'üncü maddesinin "A" bendinin ikinci fıkrasında; *Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği; lafzın açık olmaması halinde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı* belirtilmektedir. Bu itibarla, *Vergi Usul Kanunu*'nun

⁷⁰ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 503-504.

376'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının lafzı, özel usulsüzlük cezalarının, vergi aslına bağlı olup olmamalarına bakılmaksızın, indirim konusu edilebilecekleri izlenimini vermektedir. Ayrıca, *cezalarda indirim* müessesesinin kabul edilmiş amacı çerçevesinde incelendiğinde, fıkranın lafzının, hiç duraksamadan, özel usulsüzlük cezalarının her durumda *cezalarda indirim* konusu olması gerektiği sonucuna varılmasını sağlayacak kadar açık olduğu görülmektedir. Kaldı ki, *cezalarda indirim* müessesesinin, vergi alacağının, zaman ve miktar itibarıyla, en az kayıpla tahsilinin sağlanması şeklinde ortaya konulan amacı ve *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin son fıkrasının düzenleniş gerekçesi gözönünde bulundurularak bir yorum yapıldığında, özel usulsüzlük cezasının indirim konusu edilebilmesinin cezayı gerektiren fiilin yol açtığı bir vergi kaybının bulunmasına ve bu fiille kayba uğratılan verginin maddede belirtilen biçimde ödenmesine veya ödenmesinin güvence altına alınmasına bağlı olmadığı sonucuna varılması kaçınılmaz olmaktadır. Bu takdirde, herhangi bir vergiyi kayba uğratmayan özel usulsüzlük fiilleri dolayısıyla kesilen cezaların da indirim konusu edilmesinin mümkün olduğunun kabul edilmesi gerekir⁷¹.

Kanun koyucunun *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında usulsüzlük yanında ayrıca ve özellikle özel usulsüzlük cezasını zikretmiş olmasına rağmen, son fıkrada sadece (genel) usulsüzlükten söz etmesi özel usulsüzlüğün kapsam dışında bırakılmak istendiği yönünde bir anlayışın ve yorumun zeminini oluşturmaktadır. Her ne kadar, maddenin lafzı, özel usulsüzlük cezalarının cezalarda indirimden yararlanarak ödenebilmesi için vergi aslına bağlılık aranmasını gerektiği izlenimi uyandırsa da, her türlü fiilin yol açtığı özel usulsüzlük cezaları, vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamına girmekte; yani, *cezalarda indirimden* yararlanmak suretiyle ödenebilmektedir. Çünkü, *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı ve amacı böyle bir ayırımın yapılmasını gerektirmemektedir. Bu itibarla, özel usulsüzlük cezasının *cezalarda indirim* konusu edilebilmesi için mutlaka vergi aslına bağlı olması şartının aranmaması gerekir. Kaldı ki, *özel usulsüzlük kabahatlerinin vergi ziyayı kabahatinin teşebbüs halini oluşturduğunun* da unutulmaması gerekir.

⁷¹ Aksi yönde bir görüş için bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 503-504.

Ç. Tarhiyatın Türü Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin ilk fıkrası, indirim konusu edilecek vergi cezalarını belirlerken, cezanın bağlı bulunduğu vergi aslının *tarh yöntemi* bakımından bir ayırım yapmaktadır. Buna göre, bir vergi cezasının indirim konusu edilebilmesi için bağlı bulunduğu vergi ve/ya da vergi farkının, *ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması* gerekmektedir. Bu üç yöntemden biriyle tarh edilmemiş olan vergi veya vergi farkına bağlı olarak kesilen vergi cezasının indirim konusu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, bağlı bulunduğu vergi aslı bu üç yöntem dışında kalan yöntemlerle; örneğin, mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezalarında indirim yapılamaz. Ancak, *Vergi Usul Kanunu*'nun 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereği süresi geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine vergi ziyat cezasının *yüzde elli* olarak kesilmesi konusunun *cezalarda indirim* özel bir uygulama biçimi olduğunu unutmamak gerekir. Bu itibarla, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müessesesi, sadece ikmalen, re'sen veya idarece tarhtan kaynaklanan vergi cezalarında indirim yapılmasını sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, vergi beyannamelerinin kanunî süre ve bunu izleyen 15 günlük sürenin sona ermesinden sonra, pişmanlık ve ıslah talebi olmaksızın verilmesi durumunda, re'sen takdire gidilmesi aşamasında, beyan üzerinden yapılan tarhiyata ilişkin kesilen vergi cezalarında da *cezalarda indirim* talep edilmesi mümkündür⁷². Ancak, *Vergi Usul Kanunu*'nun 30'uncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, vergi ödevlisinin pişmanlık dilekçesi olmaksızın verdiği beyannameye yer alan matrah üzerinden tarh edilen vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezası için *cezalarda indirim* talebinde bulunması, takdir komisyonu kararına göre ayrıca tarh edilen vergi için dava açmasına engel oluşturmamaktadır⁷³.

Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddeleri uyarınca, düzeltme hükümlerine göre yapılan tarh işlemine bağlı olarak kesilen vergi cezalarının

⁷² Bkz. Özbalcı, s. 997; Kızılot-Kızılot, s. 154; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 219.

⁷³ Bkz. Özbalcı, s. 997; Pehlivan, s. 117.

cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak suretiyle ödenmesi mümkündür⁷⁴. Bu durumu, bir anlamda re'sen tarh gibi düşünmek gerekir. Bu bağlamda, vergi ödevlisi, idarenin re'sen düzeltme sonucunu bildirmesi üzerine *cezalarda indirim* talebinde bulunabilmektedir.

V. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNDEN YARARLANABİLECEK OLANLAR

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müessesesinin konusunu vergi cezaları oluşturmaya rağmen, her ceza muhatabının *cezalarda indirim*den yararlanması mümkün olmadığı düşünülmektedir. Çünkü, vergi ceza hukuku hükümlerine göre, *cezalarda indirim* müessesesinden, sadece mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhataplarının yararlanma imkânına sahip olduğu ileri sürülmektedir. Buna gerekçe olarak, *Kanunda* (VUK.m.376), *ceza muhatabının* başvurmasından, cezayı ödemesinden veya ödeyeceğini bildirmesinden değil, mükellef veya vergi sorumlusunun aynı tür davranışlarından söz edilmekte olduğu gösterilmektedir. Bu itibarla, her ceza muhatabına, *cezalarda indirim*den yararlanma hakkı tanınmamaktadır. Ancak, beyanname verme ve vergi borcunu vergi dairesine ödeme yükümlülüğü (mükellef veya vergi sorumlusu) olmayan kişi ve kuruluşların da, vergi cezalarına muhatap olmaları muhtemeldir. Düzenlemeye göre, beyanname verme ve vergi borcunu vergi dairesine ödeme yükümlülüğü (mükellef veya vergi sorumlusu) olmayan bu kişi veya kuruluşların, muhatabı oldukları vergi cezalarında indirim yapılmasını talep etmelerinin mümkün olmadığı iddia edilmektedir. Hatta, indirim hakkından yararlanabilmek için, ceza muhatabının mükellef veya vergi sorumlusu olması da yeterli değildir. Ayrıca, vergi cezasının kesilmesini gerektiren vergi kanununa aykırı fiilin, bu yükümlülüğün veya sorumluluğun sonucu olması da gerekmektedir. Örneğin, bir avukatın üstlendiği vekâlet görevi gereği düzenlemesi/vermesi gereken serbest meslek makbuzunu düzenlemediği/vermediği için kesilen özel usulsüzlük cezası, bu avukatın meslekî faaliyeti ile ilgili gelir vergisi yükümlülüğünün bir sonucu olmasına karşın, aynı

⁷⁴ Kızılot-Kızılot, s. 157; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 219.

avukatın evi için nihaî tüketici olarak satın aldığı eşya dolayısıyla fatura almamış olması yüzünden muhatabı olduğu özel usulsüzlük cezasının sözkonusu yükümlülüğü ile ilgisi yoktur. Bu avukatın, diğer şartları da yerine getirmesi kaydıyla ilk özel usulsüzlük cezasını *cezalarda indirimden* yararlanarak ödemesinin mümkün olduğu; ancak, ikinci özel usulsüzlük cezası için cezalarda indirimden yararlanamayacağı ileri sürülmektedir. Ayrıca, indirim hakkından yararlanma bakımından, ceza muhatapları arasında böyle bir ayırım yapılmasının nedeninin, müessesenin amacı ile açıklanabileceği belirtilmektedir. Nitekim, *cezalarda indirim* müessesesinin asıl amacı, vergi kaybına neden olan kanuna aykırı fiil dolayısıyla kesilen vergi cezasının tahsili değildir; bu cezanın bir bölümünden vazgeçilmesi karşılığında, kayba uğrattılan verginin uyuşmazlık konusu yapılmadan ve fazla geciktirilmeden tahsilinin sağlanmasıdır. Bu itibarla, ödenecek bir vergisi olmayan ceza muhatabının cezasının indirilmesi için de, bir neden yok demektir. Başka bir deyişle, beyanname vermek ve vergi borcunu vergi dairesine ödemek yükümlülüğü (mükellef veya vergi sorumlusu) olmayan ya da mükellef veya vergi sorumlusu olmakla birlikte, kanuna aykırı fiili bu yükümlülüğünün veya sorumluluğun sonucu olarak işlememiş olan ceza muhataplarının da, bu fiilleriyle kayba uğrattıkları bir vergilerinin bulunmadığı; dolayısıyla, bunların indirim hakkından yararlandırılmalarının, müessesesinin amacına uygun olmadığı iddia edilmektedir⁷⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda, *cezalarda indirimden* yararlanabilmek bakımından, vergi kanunlarına aykırı fiiller için uygulanan malî nitelikli cezaların muhatabının mutlaka beyanname vermek ve vergi borcunu bizzat vergi dairesine ödemekle yükümlü, yani mükellef ya da vergi sorumlusu olması şartı bulunmamaktadır. Ancak, vergi aslına bağlı cezaların kesilmesi, ancak mükellef ya da vergi sorumlusu olunması halinde mümkündür. Başka bir deyişle, mükellef ya da vergi sorumlusu olmayan kişilere vergi aslına bağlı olarak ceza kesilemez. Bunun istisnası, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde, bu fiillerin işlenmesine iştirak edenler hakkında, kayba uğrattılan verginin bir katı kadar kesilen vergi ziyayı cezasıdır. Vergi cezaları sadece ve yalnızca mükellef ya da vergi sorumlusu olanlar hakkında kesilmediğine; kesilen cezaların da *cezalarda indirim*

⁷⁵ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 505-506.

müessesesinden yararlanılarak ödenmesi mümkün olduğuna göre, *cezalarda indirim* talebinin sadece ve yalnızca mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından yapılabileceği iddia edilemez. Çünkü, vergi aslına bağlı olan ya da olmayan vergi cezalarının indirime tâbi olması yanında vergi aslı olmadan kesilmiş olan cezaların da indirime konu yapılması mümkündür. Kaldı ki, vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezaları tâbirinin kapsamına özel usulsüzlük cezalarının da dahil olması gerektiği dikkate alındığında, kişilerin nihâî tüketici olarak muhatap oldukları özel usulsüzlük cezaları için de *cezalarda indirim* hakkından yararlandırılmaları gerekir.

Cezalarda indirim müessesesinin asıl amacı, anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüşmesine engel olmaktır. Bunu sağlayabilmek için, *cezalarda indirim* yapılması tercih edilmiştir. Bu indirim sayesinde hem vergi aslına hem de vergi cezasına ilişkin kamu alacağının kısa sürede tahsili sağlanmaktadır. Sanki *cezalarda indirim* müessesesinin tek amacı vergi aslının tahsiline aracılık etmiş gibi bir anlayışın benimsenmesi, müessesenin amacını ve işlevini açıklama konusunda yetersiz kalmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, *cezalarda indirim* hakkından yararlanabilme bakımından, ceza muhataplarıyla ilgili olarak şu tesbitlerin yapılması mümkündür:

- Kayba uğratıldığı gerekçesiyle ikmalen, re'sen veya idarece yapılan bir vergi tarhına ve tarh edilen bu vergiye bağlı olarak kesilen *vergi ziyai cezasına* muhatap olan vergi ödevlisi, muhatabı olduğu bu vergi cezası için *cezalarda indirim* talep etme imkânına sahiptir.
- *Vergi Usul Kanunu*'nun 352'nci maddesinde düzenlenen birinci ve ikinci derece usulsüzlük fiillerinin tamamı, vergi ödevlileri tarafından işlenebilecek niteliktedir. *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin son fıkrası, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezası hakkında da, bu madde hükmünün uygulanacağını belirtmektedir. Bu bakımdan, *usulsüzlük cezalarına* muhatap olanlar, bu fiilleri dolayısıyla mükellef veya vergi sorumlusu oldukları bir vergiyi kayba uğratmış olup olmadıklarına bakılmaksızın, muhatabı oldukları usulsüzlük cezasını *cezalarda indirimden* yararlanarak ödeyebilme imkânına sahiptir.

- Özel usulsüzlük cezalarına muhatap olanlar için durum biraz farklılık göstermektedir. Özel usulsüzlük cezaları, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine, 1.1.1986 tarihinde 3239 sayılı Kanunla eklenmiştir. Ancak, son fıkrada yer alan istisnâî düzenlemede sadece (genel) usulsüzlük cezalarından söz edilmekte; özel usulsüzlük cezalarına yer verilmemektedir. İlk fıkrada, genel ve özel usulsüzlük cezaları ayrı ayrı zikredilmiş olduğundan, son fıkrada sözü edilen usulsüzlük cezalarının, özel usulsüzlük cezalarını da kapsadığı şeklinde bir yoruma gidilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir. Bu bakımdan, özel usulsüzlük cezasına muhatap olanların indirim hakkından yararlanıp yararlanamayacaklarının ilk fıkrada konulan genel ilke çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, özel usulsüzlük cezalarına muhatap olanların indirim hakkından yararlanabilmeleri için,
 - a. Mükellef veya vergi sorumlusu olmaları;
 - b. Özel usulsüzlük cezasının, bu yükümlülük veya sorumlulukları dolayısıyla olan kanuna aykırı fiilleri sebep gösterilerek kesilmiş bulunması;
 - c. Özel usulsüzlük cezası muhatabının bu kanuna aykırı fiili sebebiyle kayba uğrattığı bir verginin bulunması ve bu verginin de ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması gerekir.

Durumu bu şartlara uymayan özel usulsüzlük cezası muhataplarının, *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanmalarının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir⁷⁶.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, özel usulsüzlük cezasında *cezalarda indirim* hakkından yararlanılmasının bu şekilde sıkı şartlara bağlanmasının *cezalarda indirim* müessesesinin amacına aykırı olduğunun belirtilmesi gerekir. Her ne sebeple ve her kim için kesilirse kesilsin, *Kanunda* belirtilen başvurunun yapılması, dava açılmaması ve süresinde ödenmesi şartlarının yerine getirilmesi halinde, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının *cezalarda indirim*den yararlanarak ödenmesinin mümkün ve uygun olduğunun kabul edilmesi gerekir. Aksi halde, *cezalarda indirim*

⁷⁶ Bu konuda geniş bilgi için bkz. ve karşı. **Candan**, Vergi Suçları, s. 506-508.

müessesesi işlevsiz bir müessese olarak varlığını sürdürecektir; anlaşmazlıklar uyuşmazlık haline dönüşecek; yargı organları çok gerekli olmayan davalarla uğraşmak zorunda kalacak; adalet yerini bulamayacaktır.

B. Özellik Gösteren Durumlar

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim talebinde, kural olarak, mükellef veya vergi sorumlusunun bulunması gerekir. Vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinin muhatabının farklı olmadığı durumlarda, aynı kişilerin *cezalarda indirim* talebinde bulunması mümkündür. Gerçek kişi mükellefler ile sermaye şirketlerinde ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde durum böyledir. Ancak, adî şirket, kollektif ve adî komandit şirketlerde vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinin muhatabı farklı olduğu için *cezalarda indirim* talebi bunlar açısından özellik göstermektedir.

2. Adî Şirketlerde

Adî şirketlerde katma değer vergisi açısından verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu olmak üzere ortakların herhangi birisi tarhiyatın muhatabı kabul edilmektedir (KDVK.m.44/II, a). Ancak, beyanname şirket adına verildiği için ceza şirket adına kesilmektedir. Ortakların müteselsil sorumlu olmaları nedeniyle katma değer vergisi tarh edilen ve buna bağlı olarak ceza kesilen adî şirketlerde ortakların birisinin *cezalarda indirim* talebinde bulunması yeterlidir⁷⁷. Aynı esas, gelir stopaj vergisi ve şirket bünyesindeki usulsüzlükler dolayısıyla uygulanan cezalar ve ortakların müşterek ve müteselsil borçlu oldukları vergi ve cezalar için de geçerlidir⁷⁸. Bunlar için de ortakların kendi paylarına düşen kısım itibarıyla *cezalarda indirim* talep edebilecekleri veya dava yoluna gidebileceklerinin kabulü gerekir⁷⁹. Ancak, diğer ortak veya ortakların ödemedikleri kısım bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk devam etmektedir⁸⁰.

⁷⁷ Bkz. Özyer, s. 1019; Şenyüz, s. 268.

⁷⁸ Bkz. Özbalcı, s. 994; Kızılot-Kızılot, s. 156; Ürel, İndirim, s. 55; Ürel, Vergi Usul, s. 907.

⁷⁹ Bkz. Özbalcı, s. 994; Ürel, İndirim, s. 55; Ürel, Vergi Usul, s. 907.

⁸⁰ Özbalcı, s. 994.

Ortakların kişisel vergileri ile ilgili tarh ve ceza kesme işlemlerinde, her birinin *cezalarda indirim* talebi, diğerine bağlı olmaksızın dikkate alınmaktadır⁸¹. Başka bir deyişle, şirket kazancı nedeniyle ortakların beyan etmeleri gereken gelir vergileri ile şirketin gelir vergisi tevkifatı için (adî şirketlerde müteselsil sorumluluk bulunmadığından) ortakların kendi paylarına isabet eden vergi ve ceza bakımından ayrı ayrı talepte bulunmaları mümkündür⁸². Nitekim, adî şirketlerde, ortakların her biri *cezalarda indirim* tercihini birbirlerinden bağımsız bir şekilde kullanabilmektedir. Örneğin, şirket kazancının eksik tesbiti nedeniyle ilâve tarh edilen vergi ve kesilen ceza için her bir ortak ayrı ayrı indirim talebinde bulunabilmektedir⁸³. Çünkü, gelir vergisi ortak adına ayrı ayrı doğmakta ve tarh edilmektedir.

3. Şahıs Şirketlerinde

Kollektif ve adî komandit şirketlerde (komandite ortak) gelir vergisi ortaklar adına tarh edilmekte; ceza ise, *Vergi Usul Kanunu*'nun 333'üncü maddesi uyarınca tüzel kişilik adına kesilmektedir. Bu şirketlerde her bir ortağın *cezalarda indirim* talebinde bulunması gerekir. Ancak, gelir vergisi tevkifatı ve katma değer vergisi gibi tarhiyatın ve ceza muhatabının şirket tüzel kişiliği olduğu durumlarda şirketi temsile yetkili ortağın (veya yöneticinin) talepte bulunması yeterlidir⁸⁴. Bu durumda, kolektif şirketin *cezalarda indirimden* yararlanabilmesi için, hem ortakların (vergiden dolayı) hem de şirketin (cezadan dolayı) dava açma yoluna gitmemesi gerekir. Ortaklardan herhangi birinin dava açması halinde, indirim uygulaması yapılamaz⁸⁵.

Paylı komandit şirketlerde, komandite ortağın payı gelir vergisine tâbi olduğundan, vergi tarhı ve/ya da ceza kesme işlemi ortak adına yapılmaktadır. Bu nedenle, paylı komandit şirketin komandite ortağı için de yukarıda anlatılan durum sözkonusudur⁸⁶.

⁸¹ Bkz. Özbacı, s. 994; Uysal-Eroğlu, s. 883; Kızılot-Kızılot, s. 156.

⁸² Özyer, s. 1019-1020.

⁸³ Bkz. Ürel, İndirim, s. 55; Ürel, Vergi Usul, s. 907.

⁸⁴ Bkz. Özyer, s. 1020; Ürel, İndirim, s. 55; Şenyüz, s. 268.

⁸⁵ Bkz. Özbacı, s. 994; Uysal-Eroğlu, s. 883; Kızılot-Kızılot, s. 155; Ürel, İndirim, s. 55; Ürel, Vergi Usul, s. 907; Yüce, s. 155; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 221.

⁸⁶ Kızılot-Kızılot, s. 155.

4. Diğer Tüzel Kişiler ile Tüzel Kişiliği Olmayan Mükelleflerde

Kolektif ve/ya da adî komandit şirketler dışında kalan diğer tüzel kişiler adına kesilen vergi cezaları hakkında *cezalarda indirim* talebinde tüzel kişiliği temsile yetkili kişi ya da kişilerin bulunması gerekli ve yeterlidir.

Küçükler ve kısıtlıların vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan kanunî temsilciler, aynı zamanda bu ödevlerin usûlüne uygun olarak yerine getirilmemesi yüzünden kesilen cezaların da muhatapı olmaktadır (VUK.m.332). Bu itibarla, küçüklerin ve kısıtlıların kanunî temsilcilerinin, muhatapı oldukları vergi cezalarından indirim talebinde bulunmaları mümkündür.

Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunları idare edenler veya varsa bunların temsilcilerinin, kesilen vergi cezaları hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanma talebinde bulunması mümkün ve gereklidir.

5. Mirasçıların Cezaya Muhatap Olması

Ölüm halinde vergi cezası düşüğünden (VUKm.372), mirasçılarının miras bırakan adına cezaya muhatap olmaları sözkonusu değildir. Ancak, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılarının, miras bırakan adına sorumlu sıfatıyla verecekleri beyannameyi zamanında vermemeleri halinde, mirasçılardan her biri, sorumlu olduğu vergiye ait ceza için, şahsen indirim talebinde bulunabilmektedir⁸⁷.

6. Tarh ve/ya da Ceza Kesme İşleminin Usûl Yönünden İptal Edilmesi

Vergi ödevlisinin, kendisine tebliğ edilen vergi ve/ya da ceza hakkında dava açması halinde, *cezalarda indirimin* uygulanması mümkün değildir. Ancak, yargı organları tarafından usûl yönünden iptal edilen tarh ve/ya da ceza kesme işleminin, usûlüne uygun bir şekilde yeniden yapılması halinde,

⁸⁷ Bkz. **Özbalcı**, s. 994-995; **Uysal-Eroğlu**, s. 883; **Kızılot-Kızılot**, s. 156; **Ürel**, İndirim, s. 56; **Ürel**, Vergi Usul, s. 908.

cezalarda indirim talep edilmesi mümkündür. Örneğin, ikmalen tarh edilen verginin ve buna bağlı olarak kesilen cezanın uyumsuzluk konusu yapılması ve dava sonunda da, verginin re'sen tarh edilmesi gerektiği gerekçesiyle, tarh ve/ya da ceza kesme işleminin iptal edilmesi durumunda, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden re'sen tarh edilen vergiye bağlı olan ceza için *cezalarda indirim* talebinde bulunulabilmektedir. Çünkü, bu durumda, matrah ve dolayısıyla vergi ve ceza hakkında yargı organı tarafından verilmiş herhangi bir karar bulunmamaktadır⁸⁸.

VI. CEZALARDA İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde, *cezalarda indirimden* yararlanabilme birtakım şartlara bağlanmaktadır. Bu şartları, indirimli ödeme talebinde bulunulması, vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmaması ile vergi aslı ve/ya da indirimden arta kalan cezanın süresi içinde ödenmesi olmak üzere üç ana başlık altında incelemek mümkündür⁸⁹.

B. İndirimli Ödeme Talebinde Bulunulması

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim hakkından yararlanabilmenin birinci şartı, vergi ödevlisinin, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunarak, vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden arta kalan kısmını *vadesinde* veya teminat göstererek vadesinden itibaren *üç ay içinde*, dava konusu yapmaksızın ödeyeceğini bildirmesidir. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanma, vergi aslı ile kesilmiş olan vergi cezasının indirimden arta kalan kısmının ödenmesine ilişkin başvuruda bulunulması halinde mümkündür. Bununla birlikte, *Danıştay*'ın bazı eski kararlarında, vergi aslının süresi içinde ödenmiş olması şartıyla, *cezalarda indirimden* yararlanmak için (yazılı olarak)

⁸⁸ Bkz. **Özbalcı**, s. 995; **Kızılot-Kızılot**, s. 156.

⁸⁹ Farklı bir anlatım sistematığı için bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 508 vd.; **Şenyüz**, s. 267 vd.; **Pınar**, s. 79 vd.

başvuruda bulunma şartının aranmadığı da bilinmektedir⁹⁰. Ancak, vergi ödevlisinin herhangi bir başvurusu olmaksızın *cezalarda indirim*den yararlandırılmasının bazı olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Çünkü, vergi ziyai cezasında ilk defada *yarısı*; sonra kesilen cezalarda ise, *üçte biri* oranında indirim yapılmaktadır. Ceza muhatabının *cezalarda indirim* talep etmemesine rağmen, yapılmış olan bu *yarısı oranında* indirim yüzünden, sonra kesilen cezalarda *üçte bir* oranında indirimden yararlanmak zorunda kalınması sonucu doğmaktadır. Bu nedenle, vergi ödevlisinin herhangi bir talebi olmaksızın özellikle vergi ziyai cezasında *cezalarda indirim*den yararlandırılmaması gerekir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından böyle bir sakıncanın doğması ihtimali bulunmadığından, vergi ödevlisinin herhangi bir talebi olmaksızın *cezalarda indirim*den yararlandırılması mümkündür.

*Cezalarda indirim*den yararlanma talebine ilişkin başvurunun, ilgili vergi dairesi müdürlüğüne yapılması gerekir. İlgili vergi dairesi müdürlüğünden kasıt, vergiyi tarh eden ve indirime konu edilmesi gereken vergi cezasını kesen vergi dairesi müdürlüğüdür⁹¹.

2. Başvurunun Şekli

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde, indirimden yararlanmak üzere yapılacak başvurunun *yazılı* olup olmayacağı hakkında herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu yüzden, *yazılı* veya *sözlü* olarak yapılan başvuru geçerlidir. *Sözlü* olarak başvuruda bulunulması halinde, *Vergi Usul Kanunu*'nun 169'uncü maddesi hükmü kıyasen uygulanarak, vergi idaresince başvurunun yapıldığına dair bir tutanak düzenlenmesinde yarar vardır. Çünkü, bu tutanak, herhangi bir tereddüt halinde, başvurunun yapıldığına dair bir delil olarak kullanılabilir⁹².

⁹⁰ “Vergi aslı ile indirimden sonraki ceza tutarının mükellef tarafından hesaplanarak dava açma süresi içinde ödenmiş bulunması durumunda; mükellefin bu konuda yazılı başvuruda bulunmadığından bahisle, cezada indirim müessesesinden yararlandırılmaması düşünülemez”. (Dş. 4.D. 29.8.1980 gün ve E.1979/5061, K.1980/2668, Dş. Der., S. 42-43, s. 125-127). Ayrıca bkz. Dş. 13.D. 16.6.1981 gün E.1981/194, K.1981/1612, (Dş. Der., S. 44-45, s. 572-573).

⁹¹ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 508; **Aksoy**, s. 105.

⁹² Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 508.

Başvurunun *yazılı* olarak, yani dilekçe ile yapılması halinde, dilekçe herhangi bir şekilde tâbî değildir. Dilekçede, tarh edilen vergi ve indirimden arta kalan cezanın *vadesinde* veya teminat göstermek suretiyle vadesinden itibaren *üç ay içinde* ödeneceğinin belirtilmesi ve muhatabı olunan vergi cezasının *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde yer alan oranlarda indirilmesinin talep edilmesi yeterlidir⁹³.

3. Başvurunun Süresi

Cezalarda indirim, ceza muhatabına tanınmış bir *haktır*. *Cezalarda indirim* hakkında yararlanmak üzere yapılacak başvurunun hukukî sonuç doğurabilmesi, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde belirtilen süre içerisinde yapılmış olmasına bağlıdır. Bu süre, *vergi ve/ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür*. Buna göre, *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak isteyen vergi ödevlisinin vergi ve/ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvurması gerekir. Burada sözü edilen *otuz günlük* süre, *dava açma süresine* bağlı olarak belirlenmiş bir süre değildir⁹⁴. Bu nedenle, *dava açma süresini* durduran ve/ya da uzatan haller, kural olarak, bu sürenin durmasına ve/ya da uzamasına yol açmamaktadır. Nitekim, *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak için belirtilen *bu süre*, *yargılama hukukuna ilişkin bir süre olmadığından*, *çalışmaya ara vermenin (adli tatilin) süreleri uzatma etkisinden doğrudan yararlanamamaktadır*. Ancak, *uzlaşma-cezalarda indirim* bağlantısına ilişkin olarak sürelerin uzaması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesine göre, gün olarak belli edilen sürenin başladığı gün, tebliğin yapıldığı tarihin ertesi günüdür. Tebliğin yapıldığı gün, sürenin hesabında dikkate alınmaz. Resmî tatil günleri süreye dahildir. Ancak, son günü resmî tatile rastlayan süre, tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatinde sona erer⁹⁵.

⁹³ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 508-509.

⁹⁴ Daha önce, *dava açma süresi* olarak belirtilen başvuru süresi, adli tatilin süreye etkisi konusunda ortaya çıkan sorunlar nedeniyle *uzlaşma süresi* ile aynı hale getirilmek suretiyle *otuz gün* olarak belirtilmektedir. Bkz. **Özyer**, s. 1019.

⁹⁵ Sürelerin hesaplanmasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Süreler, s. 27 vd.

5604 sayılı *Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun*'a⁹⁶ göre, *cezalarda indirim* hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılan başvurulara ilişkin sürelerin *son günü malî tatile* (1 Temmuz-20 Temmuz) veya mali tatilin sona ermesini takip eden *yedi güne* rastlarsa, bu süreler *malî tatilin sona erdiği günden itibaren yedi gün uzamaktadır* (MTİEHK.m.1/2 c; 1/6).

Uygulamada, vergi ve ceza ihbarnameleri genellikle birlikte tebliğ edilmektedir. Ancak, tebliğ tarihlerinde bir farklılık olması halinde, *otuz günlük sürenin ne zaman başlayacağı* konusu tartışmalıdır. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi halinde, indirim talebinin, önce tebliğ edilen vergi ya da ceza ihbarnamesine ilişkin otuz günlük süre içinde yapılması⁹⁷; bu durumda, ödeme vadesinin, vergi ve cezada ayrı ayrı hesaplanması⁹⁸ gerektiği ileri sürülmektedir. Buna karşılık, vergi aslı ile cezanın farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, bunlardan sonra yapılan tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde *cezalarda indirim* talebinde bulunulmasının doğru olacağı; aksi takdirde, kişinin hiç haberinin olmadığı ve kendisi nezdinde hukukî sonuç doğurmayan bir belgeye yönelik talepte bulunmasının düşünülemeyeceği belirtilmektedir⁹⁹. Oysa, vergi ve ceza ihbarnamelerinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi halinde, *ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinin* esas alınması gerekir. Çünkü, *cezalarda indirim* hakkı, ceza ihbarnamesiyle doğmakta ve bu ihbarnamede yer alan cezayı konu almaktadır. Ancak, farklı tarihlerde tebliğ edilen vergi ve vergi cezasının vadelerinin de farklı tarihlerde gerçekleşmesi dikkate alınarak, ödemenin her biri için ayrı sürelerde yapılması mümkündür.

Cezalarda indirimden yararlanmak için başvuru süresi, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* olarak belirlenmiş olmakla birlikte, uzlaşma kapsamına giren cezalarda uzlaşma talebinde bulunan vergi ödevlisinin, tutanak imzalanıncaya kadar geçen süre içinde *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanmak istemesi halinde, başvuru

⁹⁶ 15.03.2007 tarih ve 5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun, (RG.28.03.2007-26476).

⁹⁷ Bkz. Özbacı, s. 995; Kızılot, Vergi Usul, C. 10, s. 3488-3489; Kızılot-Kızılot, s. 158; Uysal-Eroğlu, s. 884; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 222.

⁹⁸ Bkz. Kızılot, Vergi Usul, C. 10, s. 3488-3489; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 222.

⁹⁹ Bkz. Şenyüz, s. 267-268.

süresi fiilen *otuz gün*ü aşmaktadır. Çünkü, ihbarnamenin tebliği ile uzlaşma talebi ve uzlaşma günü arasında geçen süre genellikle *otuz gün*ün üzerinde olmaktadır¹⁰⁰.

4. Kısmî Başvuru

Cezalarda indirim müessesesi ile ilgili olarak çok tartışılan hususlardan biri de, vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen vergi ve/ya da ceza miktarlarının, sadece bir bölümü hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca işlem yapıp yapılamayacağıdır.

Cezalarda indirim talebi, kural olarak, vergi/ceza ihbarnamesinde yer alan vergi aslı ve vergi cezasının tümünü kapsamalıdır. Tarh edilen verginin bir kısmına karşı dava açıp, diğer kısmı ile ceza hakkında ya da vergi için dava açıp ceza hakkında *cezalarda indirim* talep etmek mümkün değildir¹⁰¹. Ancak, tarh edilen vergi ve kesilen cezada bütünlük vergilendirme dönemleri itibariyle aranmaktadır. Nitekim, iki ayrı katma değer vergisi vergilendirme dönemine ilişkin olarak adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen vergi ödevlisi, bunlardan birinde *cezalarda indirim*den yararlanmak isterken, diğerinde dava yoluna gidebilmektedir. Ayrıca, katma değer vergisi gibi vergilendirme dönemi ay olan vergilerde, birden fazla döneme ait vergi ve vergi cezası tek ihbarname ile bildirilmiş de olsa, aylık dönemlerden birinde indirim talebinde bulunup, diğer(ler)inde dava yoluna gidilmesinin kabul edilmesi gerekir¹⁰².

İkmalen ve/ya da re'sen tarh edilen ayrı vergiler; örneğin, gelir ve katma değer vergisi için ayrı ayrı indirim talebinde bulunulması mümkündür.

İkmalen ya da re'sen tarh edilen vergiler ve bunlara bağlı cezalar hakkında kısmen dava açılması durumunda ne gibi bir işlem yapılacağı *Vergi Usul Kanunu*'nda açıkça belirtilmemektedir. Vergi ödevlisi adına hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılmış olması ve bunlardan ikmalen yapı-

¹⁰⁰ Bu konuda ayrıntılı açıklama için aşağıda bkz. VI, D.

¹⁰¹ Bkz. **Özbalcı**, s. 997; **Aksoy**, s. 103; **Uysal-Eroğlu**, s. 884; **Pehlivan**, s. 114; **Ürel**, *İndirim*, 57; **Ürel**, *Vergi Usul*, s. 909; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 221.

¹⁰² Bkz. **Özbalcı**, s. 997; **Uysal-Eroğlu**, s. 884; **Ürel**, *İndirim*, 57; **Ürel**, *Vergi Usul*, s. 909.

lan tarh işlemine karşı dava açılmaması, fakat re'sen tarh işlemine karşı dava açılması durumunda, vergi ödevlisinin, şartlarını yerine getirmek kaydıyla, ikmalen tarh edilen vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezası hakkında *cezalarda indirimden yararlanması mümkündür*. Aynı şekilde, vergi ödevlisi ikmalen tarh edilen vergi ile buna ilişkin olarak kesilen vergi cezasını dava konusu etmesine rağmen, re'sen tarh edilen vergi ile ilgili vergi cezası hakkında *cezalarda indirimden yararlanma talebinde bulunabilir*¹⁰³.

Vergi ödevlisinin, matrah farkının bir kısmını kabullenip, bir kısmını da dava konusu yapması halinde, dava konusu yapılmayan matrah farkına isabet eden vergi ve ceza nedeniyle, şartların yerine getirilmesi (süresinde başvurma ve ödeme yapılması) durumunda, *cezalarda indirim uygulanması mümkündür*¹⁰⁴. Nitekim, bu konuda Danıştay,

“...Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde, vergi aslı ve buna bağlı cezanın tamamının dava konusu edilmemesi durumunda, bu maddede açıklanan indirimden yararlanacağı, kısmen dava konusu edildiğinde, dava konusu yapılmayan vergi aslına ilişkin cezaya indirim uygulanmayacağına dair bir hüküm yoktur. Bu durumda, kanunda aksi belirtilmedikçe madde hükmünün mükellef lehine yorumlanması gerekir”

yönünde karar vermiştir¹⁰⁵. Bu konuda yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla, *Kanun* metninin *Danıştay* kararı doğrultusunda yeniden düzenlenmesi önerilmektedir¹⁰⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesinin ikinci cümlesinde, nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname düzenleneceğinin belirtilmesine rağmen, uygulamada, bazen ayrı türde, örneğin gelir vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, gelir stopaj vergisi gibi birden fazla verginin veya farklı türde birden fazla vergi cezasının, aynı ihbarname ile tebliğ edildiği görülmektedir. Hatta, aynı ihbarname ile aynı türde birden fazla vergi cezasının da tebliğ edildiğine rastlanmaktadır. İhbarname tek olmakla birlikte, ortada birden fazla tarh ve/ya da ceza kesme işlemi mevcuttur. Tek

¹⁰³ Bkz. *Kızılot-Kızılot*, s. 157; *Edizdoğan-Taş-Çelikkaya*, s. 221.

¹⁰⁴ Bkz. *Özbalcı*, s. 997.

¹⁰⁵ Dş. 4. D. 07.04.1988 gün ve E.1987/5792, K.1988/1372, (*Kızılot*, C. 2, s. 2906).

¹⁰⁶ Bkz. *Kızılot-Kızılot*, s. 158.

ihbarnamede yer alan vergiler ve/ya da cezalar, ayrı ihbarnamelerle tebliğ edilmeleri durumunda, bu vergilere bağlı vergi cezalarından her birinin, diğerinden bağımsız olarak indirim konusu edilebilmesi mümkündür. Aynı şekilde, ayrı ihbarnameler halinde tebliğ edilmeleri durumunda, her biri hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre ayrı işlem yapılması mümkün olan ayrı türdeki vergi ve/ya da vergi cezalarının, aynı ihbarname ile tebliğ edilmeleri halinde, bu imkândan yoksun kalmaları düşünülemez. Ayrıca, bu vergi ve/ya da vergi cezalarının türlerinin her birinin maddî ve hukukî dayanaklarının farklı olması mümkündür. Bunun sonucu olarak, vergi ödevlisinin bu vergi ve/ya da vergi cezalarının her birinin hukuka uygunluğu konusundaki kanaati de, farklı olabilir. Vergi ödevlisi, bu vergi ve/ya da vergi cezalarından hukuka aykırı olduğu kanaatinde olduklarını dava konusu yapabilir; bu konuda emin olmadıklarını da *cezalarda indirim*den yararlanmak suretiyle ödeme yoluna gidebilir. Böyle bir durumda, vergi aslı ve/ya da vergi cezalarının bir bölümünün dava konusu edilmiş olması, diğerleri hakkında *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanılmasına engel değildir¹⁰⁷.

Asıl sorun, aynı vergi türünün birden fazla matrah kaleminden kaynaklanması durumunda, bu matrah kalemlerinden her birine isabet eden vergi miktarına bağlı olan vergi cezasının, diğer matrah kalemlerine isabet eden vergi miktarlarına bağlı olan vergi cezalarından (ceza miktarlarından) ayrı olarak *cezalarda indirim* başvurusuna konu edilip edilemeyeceği noktasında doğmaktadır. Bir verginin birden fazla matrah kaleminden kaynaklanması üç halde mümkündür: Bunlardan *birincisi*, ihbarname ile tebliğ edilen vergi miktarının, *Gelir Vergisi Kanunu*'nun 85'inci maddesinde belirtildiği şekilde, farklı kaynaklardan elde edilen gelirler toplanarak bulunan matrah farkı üzerinden hesaplanmasıdır. Örneğin, ticarî kazancı yanında ücret geliri ve gayrimenkul sermaye iradı da bulunan mükellefin tüm bu gelir kaynakları dolayısıyla matrah farkı hesaplanması ve hesaplanan bu matrah farklarının toplamının, ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve vergi cezasının miktarının hesaplanmasında gözönünde bulundurulması böyledir. *İkincisi*, ihbarname ile tebliğ edilen verginin dayanağı olan matrahın, farklı yöntemlerle tesbit edilen matrah kalemlerinden oluşmasıdır. Örneğin, verginin hesaplandığı

¹⁰⁷ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 511-512. Ayrıca bkz. Uysal-Eroğlu, s. 884-885.

matrahın bir bölümü *Vergi Usul Kanunu*'nun 29'uncu maddesinde belirtildiği şekilde, defter, kayıt ve belgelerle kanunî ölçülere dayanılarak tesbit edilmiş; diğer bölümü de, takdir komisyonunca re'sen takdir edilmiş olabilmektedir. *Üçüncüsü*, ihbarname ile tebliğ edilen verginin hesaplandığı matrahın, aynı gelir kaynağından doğan ve aynı yöntemle tesbit edilen, fakat ayrı işlemlerden kaynaklanan kalemlerden oluşmasıdır. Örneğin, bir ticarî kazanç sahibinin, birden fazla ticarî muamelesinin kayıt dışı kalması ve bu durumun da usûlüne uygun olarak tesbit edilmesi dolayısıyla hesaplanan matrah farkı üzerinden vergi alınması böyledir. Aynı şekilde, mükellefin, bir yandan, hasılatın bir kısmını kayıt dışı bırakırken, diğer yandan da, gider artırıcı işlemler yapması durumunda da, matrahın birden fazla kalemden oluşması sözkonusudur¹⁰⁸.

Bütün bu hallerde, sorunun çözümü için, matrah kalemleri üzerinden hesaplanan vergileri konu edinen tarh işlemlerinin sayısına bakmak gerekir. Eğer bu farklı matrah kalemleri dolayısıyla birden fazla tarh işlemi yapılmışsa; örneğin, defter ve belgelerden tesbit edilen matrah kalemi için ikmalen; takdir komisyonunca takdir olunan matrah kalemi için de re'sen vergi tarh edilmişse, bu tarh işlemlerinden her birine konu olan vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezası için, diğerlerinden ayrı olarak *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca işlem yapılmasına, tarh işlemlerinin aynı ihbarname ile tebliğ edilmiş olması engel teşkil etmemektedir. Buna karşılık, çeşitli matrah kalemleri üzerinden hesaplanan vergi, aynı yöntemle yapılan bir tek tarh işlemine konu edilmişse, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin uygulanması bakımından, matrah kalemlerinin ayrı ayrı dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, her şeyden önce, *tarh işlemi bir bütündür. İkincisi*, *cezalarda indirim müessesesi*, bir tür anlaşmazlık çözüm yoludur. Kanun koyucu, tarh edilen verginin aynen kabul edilip, uyuşmazlık çıkarılmadan ödenmesi şartıyla, bu vergiye bağlı olarak kesilen ceza miktarında indirim yapılmasını kabul etmektedir. Vergi ödevlisinin, kendisine tebliğ edilen vergi ve vergi cezasını, verginin hesaplandığı matrah kalemlerine göre kısımlara ayırıp, bir kısmı hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca *cezalarda indirim* başvurusunda bulunması; diğer kısmını ise, dava konusu etmesi, müessesenin amacına uygun değildir.

¹⁰⁸ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 512-513.

Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde de, vergi ve/ya da vergi cezasının vergi ödevlisinin belirleyeceği kısmının değil, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının indirimden arta kalan ceza ile birlikte ödenmesi gereğinden söz edilmesi de bunu göstermektedir. Gerçi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bu vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezasının yalnızca bir bölümünün dava konusu edilmesine herhangi bir hukukî engel bulunmamaktadır. Ancak, bunun böyle olması, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden de tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasının yalnızca bir bölümü bakımından yararlanılabileceği anlamına gelmemektedir. Bu itibarla, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasının bir kısmının dava konusu edilmesi halinde, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanılması mümkün değildir¹⁰⁹.

Bununla birlikte, uygulamanın farklı yönde olduğunu belirtmek gerekir. *Danıştay*'ın bir kararında¹¹⁰, bir kısmı dava konusu edilerek diğer kısmı hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre ödeme yapılan tarh ve ceza kesme işlemi dolayısıyla anılan maddenin uygulanamayacağından bahisle düzenlenen ödeme emrini iptal eden ilk derece mahkemesi kararı onanarak, *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanmanın mümkün olduğu kabul edilmektedir. *Danıştay*'ın eski tarihli kararlarında da, bu yol-daki uygulamalara rastlanmaktadır¹¹¹.

Kısacası, uyuşmazlık sayısını azaltmak ya da uyuşmazlık kapsamını daraltmak sonucunu doğuran ve vergi aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasının tamamının ya da bir kısmının *Kanunda* belirtilen şartlarla ödenmesini sağlayan her türlü *cezalarda indirim* talebinin kabul edilmesinde yarar

¹⁰⁹ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 513-514.

¹¹⁰ Dş. 4.D. 13.5.1987 gün ve E.1987/28, K.1987/1772, (**Candan**, Vergi Suçları, s. 514). *Danıştay Üçüncü Dairesi* de, açıkça olmasa bile, üstü kapalı olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden kısmî yararlanmayı kabul etmektedir. Dş. 13.D. 19.2.1992 gün ve E.1990/2508, K.1992/674, (**Candan**, Vergi Suçları, s. 514).

¹¹¹ "Verginin hesaplanmasında esas alınan matrah farklarından bir bölümüne itiraz edilmiş olmasının, itiraza konu edilmeyen matrah farklarıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanılmasına engel olmayacağı hk." Dş. 13.D. 20.4.1981 gün ve E.1980/2197, K.1981/878, (Dş. Der., S. 44-45, s. 570-571).

vardır. Önemli olan, *cezalarda indirim* müessesesinin amacına uygun sonuçlarının ortaya çıkmasıdır.

C. Vergi/Ceza İhbarnamesine Karşı Dava Açılmaması

Cezalarda indirimden yararlanabilmenin başka bir şartı da, ikmalen, re'sen ve/ya da idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilmiş olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasına karşı vergi mahkemesinde *dava açılmamasıdır*. Bu konudaki düzenleme aynen, “*Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz*” (VUK.m.376/II) şeklindedir.

Cezalarda indirim hakkından yararlanmanın vergi ödevlisinin *dava açma hakkını* kullanmamasına bağlanmış olmasının, *Anayasa'nın* 36'ncı maddesinde yer alan *hak arama hürriyetini* kısıtladığı ve vergi cezalarının kısa süre içinde *Hazineye* intikalini sağlamak için ise, *cezalarda indirim* imkânını *dava açma hakkının* kullanılmamasına bağlamaksızın tanımının bu amaca daha iyi hizmet edeceği ileri sürülmektedir¹¹². Ancak, bu görüşün benimsenmesi halinde, *cezalarda indirim* müessesesinin kabul edilmesi amacına uygun bir uygulamanın yapılması mümkün değildir. Çünkü, anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline dönüşmemesi sayesinde kamu alacağının kısa sürede (kısmen) indirimli olarak *Hazineye* intikali sağlanmış olmaktadır. Kaldı ki, *Kanun, cezalarda indirimden* yararlanmayı, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasına karşı *dava açma hakkından önceden vazgeçme* şartına bağlamamıştır. Sadece, *Vergi Usul Kanunu'nun* 376'ncı maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için, *dava açma hakkının kullanılmaması* şartını aramaktadır. Bu ikisi arasındaki fark şudur; vergi ödevlisinin *dava açma hakkından önceden vazgeçmesi* durumunda, artık bu hakkını kullanması mümkün değildir. Oysa, *indirim hakkından yararlanabilmenin, dava açma hakkının kullanılmaması şartına bağlanması* halinde, vergi ödevlisi, *Vergi Usul Kanunu'nun* 376'ncı maddesi uyarınca başvuruda bulunduktan sonra da, *dava açma hakkını* kullanabilir. Bu durumda, açılan *dava, süresinde* olmak

¹¹² Bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 134.

kaydıyla, 2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu*¹¹³ hükümlerine göre çözümlenir¹¹⁴. Ancak, süresinde *cezalarda indirimden* yararlanmak için yapılmış olan başvuruya rağmen, dava açılması halinde, indirimden yararlanabilmek mümkün değildir. Başka bir deyişle, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasına karşı dava açma hakkının kullanılmasına engel değildir; sadece, bu hakkın kullanılması durumunda, indirimden yararlanma imkânını ortadan kaldırmaktadır¹¹⁵.

Vergi mahkemesinde dava açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İYUK.m.27/3). Bu yüzden, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre başvuruda bulunduktan sonra, dava açılması halinde, başvuruya konu edilen vergi ve/ya da vergi cezası hakkında, dava sonunda verilecek karara göre, *İdarî Yargılama Usulü Kanunu*'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca işlem yapılması gerekir. Başka bir deyişle, açılan dava sonuna kadar, sözkonusu vergi ve/ya da vergi cezasının tahsil sürecinin başlatılması-işletilmesi mümkün değildir.

Dava açma süresinin geçmiş olması veya dava açılmasına rağmen, vergi mahkemesi kararı üzerine bir üst mercie gitmekten vazgeçilmesi halinde vergi ve cezanın ödenmesi istense bile, *cezalarda indirim uygulanmaması* gerekir¹¹⁶. Ayrıca, açılan dava sonucunda başlangıçtaki cezanın türünün değişmesi halinde de durum aynıdır¹¹⁷. Örneğin, vergi tarhına ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezasına karşı açılan davada, mahkemenin vergi ziyayı cezasını özel usulsüzlük cezasına çevirmesi halinde, özel

¹¹³ 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

¹¹⁴ “Artırılan bedel üzerinden alınan vergi ve kesilen kusur cezasının Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden yararlanılarak ödenmiş olunmasının, dava açma hakkını ortadan kaldırmayacağı hk.” Bkz. Dş. 9.D. 9.12.1992 gün ve E.1992/1635, K. 1992/2977, (Candan Vergi Suçları, s. 517, dp. 676).

¹¹⁵ Bkz. ve karşı. Erman, no. 117; Candan, Vergi Suçları, s. 517.

¹¹⁶ Bkz. Uysal-Eroğlu, s. 883; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 220.

¹¹⁷ Bkz. Özbacı, s. 994; Aksoy, s. 103; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 220.

usulsüzlük cezası hakkında da *cezalarda indirim* hakkından yararlanmak mümkün değildir.

Tarh edilen verginin bir bölümüne karşı dava açılması, dava konusu edilmeyen vergiler ve cezalar yönünden *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinden yararlanmaya engel değildir¹¹⁸.

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açan vergi ödevlisi, *cezalarda indirim* hakkından yararlanmak için belirlenen başvuru süresi içinde olmak kaydıyla davadan vazgeçip *cezalarda indirimden* yararlanmak isteyebilmektedir. Başka bir deyişle, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine dava açılmasına rağmen, *cezalarda indirimden* yararlanmak için belirlenen *otuz günlük* başvurusu süresi dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce vergi davasından vazgeçilmesi halinde, *cezalarda indirimden* yararlanılması mümkündür¹¹⁹. Buna karşılık, *otuz günlük cezalarda indirimden* yararlanma başvuru süresinin sona ermesinden sonra davadan vazgeçilmesi halinde, *cezalarda indirimden* yararlanılması mümkün değildir¹²⁰.

Açılan davaya devam edilmesi halinde *cezalarda indirimden* yararlanılamaz. Çünkü, *cezalarda indirim* müessesesinin amacı, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasındaki anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmeden sona erdirilmesini sağlamaktır. Ancak, yargı organlarınınca usûl yönünden iptal edilen tarh işleminin usûlüne uygun olarak ihyası halinde indirim talep edilebilir. Örneğin, ikmalen tarh edilen bir vergi, dava sonunda tarhiyatın re'sen yapılması gerektiği gerekçesiyle terkin edilmiş, bu karar üzerine takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılmışsa, talep üzerine *cezalarda indirimden* yararlanılma-

¹¹⁸ “Verginin hesaplanmasında esas alınan matrah farklarından bir bölümüne itiraz edilmiş olmasının, itiraza konu edilmeyen matrah farklarıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanılmasına engel olmayacağı hk.” Dş. 13.D. 20.4.1981 gün ve E.1980/2197, K.1981/878, (Dş. Der., S. 44-45, s. 570-571). Ayrıca bkz. **Kızılot**, Vergi Usul, C. 10, s. 3485; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 220; **Demir**, s. 47-50.

¹¹⁹ Bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Kızılot-Kızılot**, s. 159; **Şenyüz**, s. 267; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 220.

¹²⁰ Bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Kızılot-Kızılot**, s. 159; **Ürel**, İndirim, s. 56; **Ürel**, Vergi Usul, s. 909.

lıdır. Çünkü, bu durumda matrah ve dolayısı ile ceza hakkında yargı organlarınınca karar verilmiş değildir¹²¹.

Ç. Kanunda Belirtilen Süre İçinde Ödemenin Yapılması

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim müessesesinin asıl amacı, en az kayıpla vergi ve/ya da vergi cezasından oluşan kamu alacağının tahsilinin sağlanmasıdır. Nitekim, ceza muhatabının, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün içinde* vergi dairesine başvurarak, vergi aslını ve indirimden arta kalan vergi cezasını, dava konusu yapmaksızın ödeyeceğini bildirmesi halinde, vergi aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasını en geç *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödemesi gerekir. Başka bir deyişle, vergi ödevlisi *cezalarda indirimden* yararlanmak isterse, hem vergiyi hem de indirimden arta kalan cezayı *Kanunda* belirtilen süre içinde ödemek zorundadır. Ceza ve/ya da vergiden birisinin ödenmemesi halinde *cezalarda indirimden* yararlanılması mümkün değildir. Nitekim, vadesinden sonra yapılmış olan ödemeler, *cezalarda indirim* kapsamında yapılmış bir ödeme sayılmamaktadır. *Cezalarda indirimden* yararlanma başvurusunda bulunup da vergi aslının ve indirimden arta kalan vergi cezasının vadesinde ödenmemesi halinde, vergi aslının ve vergi cezasının tamamının *kamu icra hukuku*¹²² hükümlerine göre takip ve tahsil edilmesi gerekir.

Normal olarak ödeme süresi, *dava açma süresinin* sona erdiği tarihten itibaren *bir aydır*. *Dava açma süresi* ise, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gündür*. *Bir aylık* ya da teminat gösterilmesi halinde *dört aylık* ödeme süresi de *dava açma süresinin* sona erdiği günden itibaren başlamaktadır. Örneğin, 10.11.2014 tarihinde tebliğ edilen vergi ve vergi ziyayı cezası için *dava açma süresi* 10.12.2014 tarihinde dolmaktadır. 11.11.2014 tarihi ile 10.12.2014 tarihi arasında vergi ödevlisinin *cezalarda indirim* talep etme hakkı vardır. Bu süre içinde vergi ödevlisinin *cezalarda indirim* talep etmesi halinde, normal olarak ödemenin 10.1.2015 tarihi mesai bitimine kadar

¹²¹ Bkz. ve karşı. **Özbalcı**, s. 995; **Kızılot-Kızılot**, s. 156.

¹²² Kamu icra hukuku hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 599-724.

yapılması gerekir. Vergi ödevlisi teminat gösterdiği takdirde, ödeme süresi üç ay uzayacağından, ödeme süresinin son günü 10.4.2015 tarihi olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde, vergi ödevlisine ödeme konusunda iki seçenek getirilmektedir. Bunlardan *birincisi*, vergi aslının ve/ya da indirimden arta kalan cezanın *vadesinde* ödenmesi; *ikincisi* ise, ödemenin teminat göstermek şartıyla vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* yapılmasıdır. Vergi ödevlisi, bu iki seçenekten birini seçerek vergi borcunu ve indirimden arta kalan cezayı ödemekte tamamen serbesttir. Bu konuda, vergi ödevlisinin seçeneklerden herhangi birini tercih etmesi konusunda zorlanması mümkün değildir.

2. Ödemenin Vadesinde Yapılması

İlk seçenek, vergi veya vergi farkı ile indirimden arta kalan vergi cezasının vadesinde ödenmesidir. *Vergi Usul Kanunu*'nun 111'inci maddesinin ilk fıkrasına göre, vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de, verginin vadesi, ödeme süresinin son günüdür. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler için ödeme süreleri, bu genel düzenlemeden ayrı olarak, *Vergi Usul Kanunu*'nun 112'nci maddesinde belirtilmektedir. Buna göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler;

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk¹²³ etmişse, taksit süreleri içinde;
- Taksit sürelerinin kısmen veya tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak *bir ay* içinde;
- Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla yükümlülüğü kalkanların aynı yöntemlerle tarh edilen vergileri tahakkuk tarihlerinden başlayarak *bir ay* içinde ödenir.

Vergi cezaları için ödeme süresi, *Vergi Usul Kanunu*'nun 368'inci maddesinde, cezaya karşı dava açılıp açılmamasına göre, iki fıkrada düzen-

¹²³ Verginin tahakkuku hakkında geniş bilgi için bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 106 vd.; **Kaneti**, s. 138 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 296 vd.

lenmektedir. *Cezalarda indirim* müessesesinin amacı bakımından, önemli olan ilk fıkradaki düzenlemedir. Buna göre, indirimden arta kalan cezanın (vergi mahkemesinde dava açma) başvuru süresinin sona erdiği tarihten itibaren *bir ay* içinde ödenmesi gerekmektedir.

Ödeme süresi, dava açma süresinin sona erdiği tarihten itibaren *bir ay*dır. Dava açma süresi ise, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden başlayarak *otuz gündür*. Otuz günlük dava açma süresinin son günü resmî tatile rastlandığında, dava açma süresi tatili izleyen ilk iş gününün çalışma saati sonuna kadar uzar. Bir aylık (veya teminat gösterildiğinde dört aylık) ödeme süresi de bu tarihten başlamaktadır. Uzlaşmadan vazgeçilip indirim talep edildiğinde, ödeme süresinin başlangıcı *ek dava açma süresinin* sona erdiği tarihtir¹²⁴.

Cezalarda indirimden yararlanmak isteyen vergi ödevlisinin, *cezalarda indirim* talebini ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Bununla birlikte hiç bir başvuru olmadan, vergi aslı ile indirimden arta kalan ceza tutarını başvuru süresi içinde ödeyenler de indirimden yararlandırılmaktadır¹²⁵. Kaldı ki, başvuru süresi içinde herhangi bir talepte bulunmaksızın vergi aslı ile cezanın tamamı ödenmişse, ödenen cezanın *cezalarda indirim* oranına isabet eden kısmının, talep edilmesi halinde, vergi ödevlisine iade edilmesi gerekir¹²⁶. Çünkü, yargı yoluna başvurmadan önce yapılan ödemenin özendirilmesinde yarar vardır. Konuya ilişkin *Danıştay* değerlendirmesi de bu yöndedir¹²⁷.

Dava açma süresi sona ermesine rağmen vergi aslı ve indirimden arta kalan cezadan oluşan kamu alacağının vadesi dolmadan ödeme yapmak isteyen ceza muhatabının da *cezalarda indirimden* yararlandırılması mümkündür. Kaldı ki, cebren tahsil süreci başlatılmadan yapılan ödemelerde *cezalarda indirim* uygulanmasının herhangi bir sakıncasının olmadığı düşü-

¹²⁴ Bkz. ve karşı. **Özbalcı**, s. 998; **Kızılot-Kızılot**, s. 160-161; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 222. Ayrıntılı bilgi için bkz. aşağıda VI, D.

¹²⁵ Bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Ürel**, İndirim, s. 56-57; **Ürel**, Vergi Usul, s. 909.

¹²⁶ Bkz. **Ürel**, İndirim, s. 56-57; **Ürel**, Vergi Usul, s. 909. Aksi görüş için bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Kızılot-Kızılot**, s. 160; **Uysal-Eroğlu**, s. 885.

¹²⁷ Bkz. Dş. 13.D. 17.11.1973 gün ve E.1971/4925, K.1973/666, (Dş. Der., S. 14-15, s. 569-570).

nülmektedir. Çünkü, cebren tahsil sürecinin masraf ve zahmetlerinden kamu alacaklısı idarenin kurtulmuş olması, cezanın tamamının tahsil edilmesine tercih edilmelidir. Bu yolla, belki zamanında tahsil edilemeyecek bir kısım vergi aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasının tahsil edilmesi sağlanmış olmaktadır. Ancak, vergi ziyai cezasında indirimden ilk defa yararlanmak isteyip istemediği vergi ödevlisine sorulmalıdır. Çünkü, küçük meblağlı bir vergi ziyai cezasında *cezalarda indirimden* yüksek oranlı (yarısı oranında) yararlanmak yüzünden, daha sonra kesilmesi muhtemel yüksek meblağlı vergi ziyai cezasından daha düşük (üçte bir) oranlı indirimden yararlanmak zorunda kalmak istenmeyebilir. Vadesinde ödenmemiş olan vergi aslı ve vergi ziyai cezasına gecikme zammı uygulanması konusunda herhangi bir engel bulunmamaktadır.

3. Teminat Gösterilmesi

İkinci seçenek, vergi aslı ve indirimden arta kalan vergi cezasının *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da belirtilen türden teminat göstererek, vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödeneceğinin bildirilmesidir. Ancak, teminatın vadesi geçmiş vergi borcu için gösterilmesi gerekir. Henüz vadesi gelmemiş olan taksitler için teminat gösterilerek vadenin uzatılması mümkün değildir¹²⁸.

Nelerin teminat olabileceği, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'un 10'uncu maddesinde belirtilmektedir. Buna göre;

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hükümetçe belli edilecek millî esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilebilir),
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,

teminat olarak gösterilebilir.

¹²⁸ Bkz. **Özyer**, s. 1021.

Teminatın, vergi ve/ya da cezanın kanunî ödeme süresinin son gününe kadar gösterilmiş olması gerekir. Nitekim, vergi idaresi, başvuru süresinin sona erdiği tarihten sonra başlayan ödeme süresi içinde teminat gösterilmesi halinde, teminatı kabul ederek ödeme süresini *üç ay* uzatmaktadır¹²⁹. Bu süre için *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da (m. 51) belirtilen gecikme zammı hesaplanması ve talep edilmesi mümkün değildir¹³⁰. Ancak, teminat gösterilmemiş olmakla birlikte, ödeme üç aylık süre içinde yapılmışsa ve vergi dairesince ödemededen önce vergi ödevlisinin teminat göstermemiş olduğu gerekçesine dayanılarak borcun tamamının tahsili işlemlerine başlanılmamışsa, *cezalarda indirimden yararlandırılması* gerekir¹³¹.

Vergi aslının taksitle ödeneceği durumlarda, dava açma süresinin sona erdiği tarihten itibaren *bir ay* ya da teminat gösterildiği takdirde, bu bir ayı izleyen *üç aylık* süre içinde ödenmesi gereken tutar, vadesi bu süre içinde gelmiş olan vergi aslının taksitleri ile indirimden arta kalan cezanın tamamıdır. Bu süre içinde ödeme süresi geçmiş, ödenmesi gereken vergi aslı taksiti ile ceza tutarının ödenmemesi *cezalarda indirim* talebini geçersiz hale getirmektedir. Ancak, vergi aslının, vadesi bu süreden sonra gelecek olan taksitlerinin vadesinde ödenmemesi durumunda, *cezalarda indirim* talebi geçerliliğini korumaktadır¹³².

D. Cezalarda İndirim-Uzlaşma İlişkisi

1. Genel Olarak

Kural olarak, *cezalarda indirimden* yararlanan vergi ödevlisinin ayrıca *Vergi Usul Kanunu* hükümleri çerçevesinde *uzlaşma* yoluna gitmesi; vergi ve cezalarla ilgili olarak uzlaşmaya başvuran ve uzlaşan vergi ödevlisinin, *cezalarda indirimden* yararlanması mümkün değildir. Çünkü, *uzlaşma müessesesi ile cezalarda indirim müessesesi, aynı amaç ve sonuca yönelik birbirine alternatif müesseselerdir*. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* ile

¹²⁹ Bkz. Kızılot, Vergi Usul, C. 10, s. 222; Özyer, s. 1021; Ürel, İndirim, s. 55; Ürel, Vergi Usul, s. 907. Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 222.

¹³⁰ Bkz. Özyer, s. 1021.

¹³¹ Dş. 13.D. 17.11.1973 gün ve E.1971/4925, K.1973/666, (Dş. Der., S. 14-15, s. 569-570).

¹³² Bkz. Pehlivan, s. 115; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 222-223.

uzlaşma müesseseleri birbirinin tamamlayıcısı değil, birbirine alternatif iki müessesedir¹³³. *Uzlaşmada* tarh edilen vergi ve cezada indirim yapılması suretiyle vergi ödevlisine sağlanan imkân ve kolaylığın aynısı, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre *cezalarda indirim* yoluyla sağlanmaktadır¹³⁴.

Cezalarda indirim ve *uzlaşma* müesseselerinden birlikte yararlanmak sözkonusu olmamakla birlikte, şartlarını yerine getirmek kaydıyla, birinden vazgeçip diğerinden yararlanma yoluna gitmek mümkündür.

Cezalarda indirim-uzlaşma ilişkisi, bu çalışmada, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmayı dikkate almak suretiyle iki başlık altında incelenmektedir.

2. Cezalarda İndirim-Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İlişkisi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin son fıkrasına göre, mükelleflerin veya adına ceza kesilenlerin, bu Yönetmelik uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükümlerinin kendileri hakkında uygulanmasını istemeleri mümkün değildir.

Yönetmeliğin anılan hükmüne benzer bir düzenleme, *Vergi Usul Kanunu*'nun Ek 11'inci maddesinde yer almamaktadır. *Vergi Usul Kanunu*'nun bir maddesiyle (VUK.m.376) mükellef veya ceza muhataplarına tanınan bir hakkın, uzlaşmanın usûl ve esasları ile ilgili bir *Yönetmelikte* yapılan bir düzenleme ile kaldırılmasının, hukuka aykırı olduğu iddia edilmektedir. Konunun açıklığa kavuşturulması bakımından, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müessesesinin niteliğine bakmak gerekir. *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen müessese, *uzlaşmanın alternatifi* bir müessese niteliğindedir. Kanun koyucu, tarhiyat sonrası *uzlaşmadan* yararlananın *cezalarda indirimden*; *cezalarda indirimden* yararlananın ise, *uzlaşmadan* yararlanmasının mümkün olmadığını belirtmektedir (VUK.Ek.m.9). Ayrıca, hem tarhiyat öncesi hem de

¹³³ Bkz. M. Yüce, Vergi Yargılama, s. 94; M. Yüce, Dava Rehberi, s. 244.

¹³⁴ Ürel, bu iki uygulamanın birlikte yürürlükte olmasının anlamlı bir gerekçesi olmadığı görüşündedir (Ürel, İndirim, s. 56; Ürel, Vergi Usul, s. 909).

tarhiyat sonrası *uzlaşma tutanakları kesindir*; bunlar hakkında idarî başvuru yollarına ya da yargı yoluna başvurulması mümkün değildir. Bu itibarla, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda uzlaşılan bir vergi cezasının tekrar *cezalarda indirim*e konu edilmesinin hukukî ve mantıkî bir gerekçesi bulunmaktaki; her iki müessesenin amacına uygun düşmemektedir. Başka bir deyişle, *tarhiyat öncesi uzlaşma* müessesesinden yararlanarak uzlaşan ceza muhatabının, ayrıca *cezalarda indirim*den yararlanması mümkün değildir¹³⁵.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma sağlanamadığı takdirde, henüz tarh edilmiş vergi-kesilmiş ceza ve tebliğ edilmiş bir ihbarname bulunmadığı için vergi ödevlisinin ancak ihbarname tebliğ edildikten sonra *cezalarda indirim* talebinde bulunması mümkündür¹³⁶. Bunun gibi, vergi ödevlisinin, *tarhiyat öncesi uzlaşma* tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçerek ihbarnamenin kendisine tebliğinden sonra *cezalarda indirim* talebinde bulunmasına herhangi bir engel yoktur. Ayrıca, *kısmî uzlaşma* yapılmış olması halinde uzlaşma konusu yapılmayan kısma ilişkin olarak düzenlenecek ihbarnamenin tebliğinden sonra vergi ödevlisinin *cezalarda indirim* talebinde bulunması mümkündür¹³⁷.

3. Cezalarda İndirim-Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İlişkisi

a. Genel Olarak

Cezalarda indirim-tarhiyat sonrası uzlaşma ilişkisi, uzlaşmaya başvurulmasına rağmen, hangi şartlarda cezalarda indirimden yararlanma talebinde bulunulabileceği anlamında ele alınmaktadır. Bu bağlamda, konunun uzlaşmaya başvurulmasına rağmen uzlaşmadan vazgeçilmesi; uzlaşmanın vâki olmaması veya temin edilememesi halinde cezalarda indirimden yararlanma talebinde bulunulması başlıkları altında ele alınması mümkündür.

b. Uzlaşmadan Vazgeçilmesi-Cezalarda İndirim İlişkisi

Uzlaşmaya başvurulması ve bu başvurunun sonuçlarının, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim hakkı* üye-

¹³⁵ Bkz. ve karşı. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 366; Özyer, s. 1057.

¹³⁶ Bkz. Özyer, s. 1022, 1057.

¹³⁷ Bkz. Özyer, s. 1057.

rindeki etkisi, *Vergi Usul Kanunu*'nun *uzlaşma müessesesi* ile ilgili Ek 9'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Nitekim, sözü edilen maddede,

“Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını istemek hakkı mahfuzdur.”

hükmü yer almaktadır. Uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin uygulanamayacağı yolundaki bu hüküm, dolaylı olarak, uzlaşılamayan hallerde, 376'ncı madde hükmünden yararlanılabileceğini belirtmektedir. Esasen, madde, bunu uzlaşma talebinden tutanağın imzalanmasına kadar vazgeçme hali için açıkça ifade etmektedir¹³⁸.

c. Uzlaşmanın Vâki Olmaması/Temin Edilememesi-Cezalarda İndirim İlişkisi

Cezalarda indirimden yararlanma için Kanunda belirtilen başvuru süresinin herhangi bir nedenle, örneğin son gününün vergi yargısında *çalışmaya ara verme (adli tatil)* zamanına rastlaması sebebiyle uzaması veya kısılması sözkonusu olmamaktadır. Bununla birlikte, *Danıştay* içtihadı, *Vergi Usul Kanunu*'nun *uzlaşma müessesesi* ile ilgili Ek 7'nci maddesinde belirtilen *onbeş günlük ek dava açma süresi* içinde de *cezalarda indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunulabileceğini* kabul etmektedir¹³⁹. Sözü edilen Ek 7'nci maddenin 4'üncü fıkrası, *onbeş günlük ek dava açma süresini, uzlaşmanın vâki olmaması* hali ile sınırlı olarak tanımaktadır. Daha sonra,

¹³⁸ **Candan**, Vergi Suçları, s. 510.

¹³⁹ “Uzlaşmanın vâki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesinde tanınan onbeş günlük ek dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine aynı Kanunun 376'ncı maddesi uyarınca indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunulabileceği hk.”, Dş. 4.D. 13.3.1989 gün ve E.1988/1409, K.1989/1264, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 354 dp. 315). Aynı yönde bir başka karar için bkz. Dş. 4. D. 21.2.1994 gün ve E.1992/2367, K.1994/904, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 354 dp. 315). Ayrıca bkz. **Özbalcı**, s. 996.

Danıştay dava dairelerinin kararları arasında, ek sürenin *uzlaşmanın temin edilememiş sayılması* gerektiren durumlarda da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan farklı içtihatlar, *Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu*¹⁴⁰ tarafından, ek sürenin *uzlaşmanın temin edilememiş sayılması* gerektiren durumlarda da uygulanması yönünde birleştirildiğinden, *onbeş günlük ek dava açma süresi*, bu iki durumda sözkonusu olabilmektedir.

Danıştay'ın sözü edilen içtihadı, Ek 9'uncu maddenin anılan hükmünü, *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *temin edilememiş sayılması* durumlarında, vergi ödevlisine Ek 7'nci madde ile tanınan ek dava açma süresinin *cezalarda indirim hakkından yararlanmak amacıyla yapılacak başvuru için de geçerli olduğu* şeklinde yorumlanmaktadır. Oysa, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde, başvuru süresinin kaç gün olduğu ve başlangıç tarihi çok açık bir biçimde belirtilmektedir. Başka bir deyişle, başvuru süresini başlatan olay ve sürenin kaç gün olduğu bellidir. *Kanun*, bu başvuruyu dava açma süresine bağlayan veya *Vergi Usul Kanunu*'nun Ek 7'nci maddesinde tanınan *onbeş günlük ek dava açma süresinin cezalarda indirim hakkının kullanılabilmesi için de geçerli olacağına* ya da 376'ncı maddede belirtilen sürenin, *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *temin edilememiş sayılması* durumlarında aranmayacağına ilişkin herhangi bir düzenleme de getirmemektedir. Bu durum karşısında, *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *temin edilememiş sayılması* ya da tutanak imzalamadan *uzlaşma talebinden vazgeçilmesi* hallerinde, indirim hakkından, ancak, ihbarnamelerin tebliğ tarihleri itibarıyla işlemeye başlayan *otuz günlük başvuru süresinin dolmuş olması kaydıyla yararlanma imkânı vardır*¹⁴¹. Şayet *uzlaşmanın vâki olmadığına* veya *temin edilmediğine* dair tutanağın imzalandığı veya *uzlaşma talebinden vazgeçildiği tarihte bu süre dolmuş ise*, artık *cezalarda indirimden yararlanmak için başvuruda bulunmak mümkün değildir*¹⁴².

¹⁴⁰ Dş. İBK. 23.10.1986 tarih ve E.1986/2, K.1986/2, (RG. 6.1.1987-19333).

¹⁴¹ “Ancak, uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu, uzlaşmanın vâki olmaması durumunda, buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren herhangi bir süre içinde, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunamaz”. Dş. 11. D. 17.11.1997 gün ve E.1996/5556, K.1997/4079, (Kızılot, C. 4, s. 1224).

¹⁴² Candan, Vergi Suçları, s. 511. Ayrıca bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 159.

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde olmak şartıyla, uzlaşmaya başvurulması ve *uzlaşmanın vâki olmaması* halinde, *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak mümkündür. Başka bir deyişle, uzlaşma için başvurulmuş, fakat *uzlaşma temin edilememiş* ya da *vâki olmamışsa*, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz günlük süre* dolmamış olmak şartıyla, ilgilinin talep etmesi halinde, *cezalarda indirimden* yararlandırılması gerekir¹⁴³. Ayrıca, uzlaşma talep edilmiş olmakla birlikte, *otuz günlük cezalarda indirimden* yararlanma başvuru süresi dolmadan önce uzlaşma talebinden vazgeçilerek *cezalarda indirim* talep edilmesi halinde, yine *cezalarda indirimden* yararlanılması gerekir. Ancak, *uzlaşmanın vâki olması* halinde, ayrıca *cezalarda indirimden* yararlanılması mümkün değildir (VUK.Ek m.9).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 9'uncu maddesinde kullanılan anlatım biçimi, her ne kadar, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin, vergi cezaları yanında vergi asılları hakkında da uygulanma imkânının bulunduğu izlenimi vermekte ise de, başlığından da anlaşılacağı üzere, sadece vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında uygulanabilir niteliktedir. Başka bir deyişle, üzerinde uzlaşmış olunsun veya olunmasın, vergiler hakkında, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi kapsamında herhangi bir indirim yapılması mümkün değildir¹⁴⁴.

Vergi Usul Kanununun Ek 9'uncu maddesine göre, üzerinde *uzlaşılan vergi cezaları* ile ilgili olarak, ceza muhatabının *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca *cezalarda indirim* yapılması için başvuruda bulunması mümkün değildir. Yine, düzenlemeye göre, ceza muhatabı, ancak uzlaşma tutanağının imzalanmasından önce, uzlaşma talebinden vazgeçmesi şartına bağlı olarak, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen indirim hakkından yararlanabilme imkânına sahiptir¹⁴⁵. Bu durumda *cezalarda indirim* talebi için belirlenen *otuz günlük* başvuru süresinden daha uzun bir başvuru süresi ortaya çıkmaktadır.

Uzlaşma talebinde bulunan vergi ödevlisinin, *uzlaşmanın vâki olmaması* halinde, buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren

¹⁴³ Uysal-Eroğlu, s. 884. Ayrıca bkz. Şenyüz, s. 267.

¹⁴⁴ Bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 326.

¹⁴⁵ Bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 326; Özyer, s. 1045.

herhangi bir süre içinde, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca *cezalarda indirim* talebinde bulunamayacağı kabul edilmektedir¹⁴⁶. Aynı şekilde, tarhiyat yapıldıktan sonra uzlaşma talebinde bulunan; ancak, toplantı günü uzlaşmaya katılmayan vergi ödevlisinin, *uzlaşmanın temin edilemediğine* ilişkin tutanağın kendisine tebliği üzerine, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre, *cezalarda indirimden* yararlanmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir¹⁴⁷. Oysa, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz günlük* süre içinde, uzlaşma talebinde bulunulması; fakat, *uzlaşmanın vâki olmaması* durumunda da *cezalarda indirimden* yararlanılması gerekir. Çünkü, başvuru yapılmasına ve yararlanılmasına engel olan, *cezalarda indirimden* yararlanıldığı halde *uzlaşmadan* yararlanmak; *uzlaşmadan* yararlanıldığı halde *cezalarda indirimden* yararlanmaktır. Nitekim, her ikisinden birlikte yararlanmak mümkün değildir (VUK. Ek m.9). Buna karşılık, süre şartına uymak kaydıyla, birine başvuran ve ondan herhangi bir sonuç alamayan bir vergi ödevlisinin diğer müesseseden yararlanmasına engel bir hal ve düzenleme bulunmamaktadır. Bu müesseselerin kabul edilmesindeki amaç da, anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline gelmeden çözümlenmesidir. Önemli olan, anlaşmazlığın çözümüdür. Bu itibarla, *uzlaşmaya* başvuran, fakat *uzlaşmanın vâki olmamasına* ve/ya da *temin edilememesine* ilişkin tutanak kendisine tebliğ edilen ceza muhatabının, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz günlük* başvuru süresi içinde *cezalarda indirimden* yararlanmasına engel bir durum yoktur. Danıştay'ın aksi yönde verdiği kararlar da müesseselerin kabul ediliş amacına uygun değildir. Hatta, dava açılması değil, davaya devam edilmesi *cezalarda indirimden* yararlanmaya engeldir. Çünkü, mevcut düzenleme ve bu düzenlemenin amacı açısından, hem *cezalarda indirim* hakkından yararlanmak, hem de dava yoluyla vergi tarh ve ceza kesme işlemi denetime tâbi tutmak mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili Ek 9'uncu maddesinde, ceza muhatabının, *uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar*, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla, olaya 376'ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı-

¹⁴⁶ Dş. 11.D. 17.11.1997 gün ve E.1996/5556, K.1997/4079, (Kızilot, C. 4, s. 1224).

¹⁴⁷ Bkz. Kızilot-Kızilot, s. 159.

nın saklı olduğu hükme bağlanmaktadır. Bu hüküm, uzlaşma isteyen kimse- nin, uzlaşmadan vazgeçip, *cezalarda indirim* talep edebilmesi için bu hususu uzlaşma tutanağına kaydettirmesi gerektiği yönünde bir yoruma elverişlidir. Bu nedenle, vergi ödevlisi uzlaşmaktan vazgeçtiğini beyan ederek, *cezalarda indirim* talebinde bulunabilmektedir. Bununla beraber, vergi idaresi uzlaşma tutanağında belirtilmemiş olsa bile, *uzlaşmanın vâki olmamasından* sonra, dava açma süresi içinde *cezalarda indirim* talebinde bulunulabileceğini kabul etmektedir¹⁴⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 9'uncu maddesi hükmü, uzlaşma isteyen mükellefin, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihe kadar olan dönem içinde indirimden yararlanabileceği; *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *temin edilememesi* halinde *cezalarda indirim* uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı yorumuna elverişlidir. Ancak, genel olarak vergi idaresi *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *temin edilememesi* halinde, uzlaşmaya ilişkin tutanağın düzenlendiği tarihten sonraki dava açma süresi içinde *cezalarda indirim* talebinde bulunulmasının mümkün olduğunu kabul etmektedir¹⁴⁹. Buna karşılık, *Danıştay*'ın *uzlaşmanın vâki olmaması* veya *uzlaşmanın temin edilememesi* hallerinde, ayrıca *cezalarda indirim*den yararlanılamayacağı yönünde kararları bulunmaktadır¹⁵⁰.

Uzlaşmanın vâki olmamasının, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dolayısıyla *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde ceza muhataplarına tanınan *cezalarda indirim hakkı* üzerindeki etkisi, uzlaşma talebinin ön inceleme sonunda incelenmeksizin reddi yolunda uzlaşma komisyonunca alınan kararlarinkine benzemektedir. *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim hakkının* kullanılması, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren *otuz gün* içerisinde veya Ek 9'uncu maddenin ikinci cümlesinde açıklandığı üzere, uzlaşma talebin-

¹⁴⁸ Bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Kızılot-Kızılot**, s. 159.

¹⁴⁹ Bkz. **Özbalcı**, s. 996; **Ürel**, İndirim, s. 56; **Ürel**, Vergi Usul, s. 908.

¹⁵⁰ “Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, VUK'nun 376. maddesine göre indirimden yararlanılması mümkün değildir.”, Dş. 3.D. 26.3.1996 gün ve E.1995/909, K.1996/955, (**Ürel**, Vergi Usul, s. 910). “Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, VUK'un 376. maddesine göre indirimden yararlanılması mümkün değildir.” Dş. 11.D. 17.11.1997 gün ve E.1996/5556, K.1997/4079, (**Kızılot**, C. 4, s. 1124).

den vazgeçilmesi şartıyla uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar (imzalanmasından önce) kullanılabilir niteliktedir¹⁵¹.

Ön inceleme sonunda verilen uzlaşma talebinin incelenmeksizin reddine ilişkin kararın sözkonusu *otuz günlük* süre içerisinde ilgiliye tebliğ edilmesi halinde, kalan süre içinde *cezalarda indirim hakkının* kullanılması mümkündür. Tebliğin, bu süre geçtikten sonra yapılması halinde ise, indirim hakkından, ancak, kararın dava konusu edilip iptal edilmesi şartıyla yararlanılabilir. Karar, bizzat uzlaşma komisyonu tarafından geri alınmadıkça veya yargı organınca iptal edilmedikçe, *cezalarda indirim hakkının* kullanılması mümkün değildir¹⁵².

Kanunda, sözkonusu hakkın, *uzlaşmanın vâki olmaması ve temin edilememiş sayılması* durumlarında da, belli süre içerisinde, kullanılabilmesine dair bir düzenleme yoktur. Bu yüzden, *uzlaşmanın vâki olmaması* durumunda, indirim hakkının, sadece, buna dair tutanağın tebliği tarihinde otuz günlük *cezalarda indirim hakkından* yararlanmak için başvuru süresinin dolmamış olması şartıyla, kalan süre içerisinde kullanılması mümkündür. Örneğin, *uzlaşmanın vâki olmamasına* dair tutanağın tebliğ edildiği tarihte, otuz günlük *cezalarda indirim hakkını* kullanabilme süresinin dolmasına üç gün kalması halinde, ceza muhatabının, *cezalarda indirim* talebinde bulunma hakkını bu kalan süre içerisinde kullanması mümkündür¹⁵³.

Kanunda, indirim hakkının, Ek 7'nci maddenin 4'üncü fıkrasında belirtilen süre içerisinde kullanılabilmesine dair bir düzenleme yoktur. Bununla birlikte, *Danıştay* içtihadı, indirim hakkının, anılan *onbeş günlük ek süre* içerisinde de kullanılabilmesi yolundadır¹⁵⁴.

¹⁵¹ Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 353.

¹⁵² Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 329-330.

¹⁵³ Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 329, 354.

¹⁵⁴ “Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7'nci maddesinde tanınan onbeş günlük ek dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine, aynı Kanunun 376'ncı maddesi uyarınca indirimden yararlanmak üzere başvuruda bulunulabileceği hk.” Dş. 4.D. 13.3.1989 gün ve E.1988/1409, K.1989/1264, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 329, dp. 305, s. 354, dp. 315). Aynı yönde bir başka karar için bkz. Dş. 4.D. 21.2.1994 gün ve E.1992/2367, K.1994/904, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 329, dp. 305, s. 354, dp. 315).

4. Değerlendirme

Özetle, burada üç ayrı süreden söz etmek mümkündür. *Birincisi*, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde *uzlaşmaya* başvurulması, fakat uzlaşmadan vazgeçip *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak istenilmesi halinde gündeme gelen süredir. Bu süre, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren işleyen *otuz günlük* süredir.

İkincisi, vergi ödevlisinin *uzlaşma tutanağını imzalayınca* kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak istemesi halinde kullanılması gereken süredir. Bu sürenin ne zaman başlayıp ne zaman sona ereceği belirsizlik içermektedir. Çünkü, uzlaşmaya, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren başlayan *otuz günlük (uzlaşmaya-cezalarda indirime)* başvuru süresinin son günlerinde başvurulması ve uzlaşma görüşmelerinin çok sonraki bir tarihte yapılması halinde, sürenin ne zaman sona ereceğini bilmek mümkün değildir. Her somut olayın özelliğine göre, sürenin belirlenmesi gerekir. Aslında, uzlaşmaya başvurulması halinde, uzlaşmadan vazgeçip *cezalarda indirim*den yararlanmak istenmesi halinde, *cezalarda indirim* talebinde bulunma süresinin son günü, uzlaşma tutanağının imzalanması gereken gündür.

Üçüncüsü, uzlaşmaya başvurulmasına rağmen, *uzlaşmanın vâki olmaması* ya da *temin edilememesi* halinde, *cezalarda indirim* talebinde bulunmak için gerekli olan süredir. Bu durumda, *uzlaşmanın vâki olmadığına* ya da *temin edilemediğine* ilişkin tutanağın tebliğ tarihinden itibaren işleyecek olan dava açma süresinin son gününe kadar *cezalarda indirim* talebinde bulunması mümkündür. Bu sürenin kaç gün olacağı somut olayın özelliklerine göre değişebilmektedir. Çünkü, söz edilen tutanağın tebliğ edildiği tarihte,

- dava açma süresinin sona ermesine *onbeş günden* daha fazla bir süre varsa, dava açma süresinin son gününe kadar;
- dava açma süresinin sona ermesine *onbeş günden* az bir süre kalmışsa, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren *onbeş* içinde;
- dava açma süresi sona ermişse, tebliğ tarihinden itibaren *onbeş gün* içinde dava açılması gerekir. Bu itibarla, uzlaşmanın vâki olmamasına ya da temin edilememiş sayılmasına ilişkin tutanağın tebliğ

tarihinden itibaren, dava açma süresinin sonuna kadar *cezalarda indirim* talebinde bulunulması mümkündür.

Cezalarda indirim talebinde bulunulmasına ilişkin otuz günlük sürenin esnek tutulmasının sebebi, bu müessesenin amacıdır. *Cezalarda indirim* müessesesinin amacı, cezalarda belli oranlarda indirim yapmak suretiyle vergi ve/ya da vergi cezasından oluşan kamu alacağının, kamu borçlusu tarafından yargı yoluna başvurmadan gönüllü olarak ödenmesinin sağlanmasıdır. Bu itibarla, *cezalarda indirim* müessesesi, vergi tarhı ve/ya da ceza kesme işleminin dava konusu edilmeden, kamu alacaklısı kamu icra hukuku hükümlerine göre alacağını tahsil etmek üzere cebren tahsil işlemlerine başlamadan önce vergi aslının ve indirimden arta kalan vergi cezasının (gecikme faizi ile birlikte) gönüllü olarak ödenmesi halinde, gerekirse süre şartına bakılmaksızın, *cezalarda indirimden* yararlanılması gerekir.

VII. CEZALARDA İNDİRİM ORANLARI

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde belirtilen tüm şartların eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, vergi ödevlisine, muhatabı olduğu vergi cezasında sağlanacak indirim oranları şöyledir;

- Vergi ziyai cezasında birinci defasında *yarısı*, daha sonra kesilenlerde *üçte biri*,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında *üçte biri* indirilir.

Cezanın türüne ve vergi ziyai cezasının ilk defa kesilip kesilmediğine göre *cezalarda indirim* oranı değişmektedir.

B. Vergi Ziyai Cezasında İndirim

Vergi ziyai cezasında bu cezanın ilk defa ya da daha sonra kesilmiş olmasına göre farklı oranlarda indirim uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, kanun koyucu, indirimden ilk defa yararlanana uygulanacak indirim oranı ile birden çok defa yararlanana uygulanacak indirim oranı arasında ayırım yapmakta ve ilk defa indirimden yararlanana uygulanacak indirim oranını yüksek tutmaktadır. Buna göre, vergi ziyai cezasında ilk defa yararlanıldığı, *yarısı* oranında indirim yapılmakta; daha sonra kesilen vergi ziyai

cezalarında ise, *üçte bir* oranında indirim uygulanmaktadır. *Cezalarda indirimin uygulanabilmesi için, kural olarak, vergi ödevlisinin bu yönde bir talebinin olması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması yüzünden kayba uğratılan verginin üç katı olarak kesilen vergi ziyai cezası için de cezalarda indirim kapsamında yarısı ya da üçte biri oranında indirimden yararlanılabilmektedir*¹⁵⁵.

Cezaya ilk defa muhatap olmanın ne anlama geldiği, 60 Seri No'lu *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*'nde açıklanmaktadır. Buna göre, ilk defa kesilen vergi ziyai cezasının tebliğ edilmesinden önceki dönemlerde işlenmiş vergi ziyai kabahati nedeniyle kesilen cezaların tamamı, *cezalarda indirim uygulamasında ilk defa kesilmiş sayılır ve yarısı oranında indirimden yararlanır*. Başka bir deyişle, herhangi bir sebeple ikmalen, re'sen ve/ya da idarece tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile ilgili olarak yapılan ilk indirim başvurusunu kabul eden vergi dairesinin *Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddeyi ilk defa uyguladığı işlem, vergi cezasının ilk defa uygulanması anlamına gelmektedir*. Örneğin, 2014 yılı Nisan ayı katma değer vergisi beyannamesinin incelenmesi sonucu tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyai cezası vergi ödevlisine 2014 Eylül ayında tebliğ edilmiştir. Mükellefin, bu vergi ziyai cezasının *yarısı* oranında *cezalarda indirimden yararlanmasına* rağmen, Haziran 2014 dönemi katma değer vergisi beyannamesinin incelenmesi sonucu tarh edilen vergi ve kesilen cezanın 2014 Kasım ayında tebliğ edilmesi halinde de *cezalarda indirimden yarısı* oranında yararlanması gerekir. Çünkü, ceza kesilmesini gerektiren kabahatlerin tamamı ilk ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 2014 Eylül ayından önce işlenmiştir. Bu itibarla, vergi ziyai cezasında, indirim oranının cezanın *yarısı* oranından *üçte bir* oranına düşürülmesi için, ikinci ceza ile ilgili kabahatin, birinci cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten sonra işlenmesi ve vergi ödevlisinin daha önce *yarısı* oranında indirim uygulamasından yararlanmış olması şarttır¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Bkz. Mutluer, Vergi Genel, s. 334; Candan, Vergi Suçları, s. 500; Kızılot-Kızılot, s. 164; Kılıç, s. 86; M. Yüce, Vergi Yargılama, s. 93; M. Yüce, Dava Rehberi, s. 243.

¹⁵⁶ Bkz. Özbacı, s. 1000; Uysal-Eroğlu, s. 887; Pehlivan, s. 116; Edizdoğan-Taşçelikkaya, s. 224; Ürel, İndirim, s. 54; Ürel, Vergi Usul, s. 906.

Aynı anda kesilmiş olan birden fazla vergi ziyai cezasında birinci defada yapılacak *yarısı* oranında indirim, bu cezalardan sadece birisi için değil, birden fazlası-hepsi için de uygulanması gerekir. Bu itibarla, vergi ödevlisi için hem gelir hem de katma değer vergisi yönünden vergi ziyai cezasının aynı anda kesilmesi halinde, kesilen bu cezaların ikisi için de *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre *cezalarda indirim* talebinde bulunulması ve her iki vergi ziyai cezası için de *yarısı oranında* indirim yapılması mümkündür¹⁵⁷.

Vergi ziyai cezasında yapılacak olan *yarısı oranında* indirim, bir vergi ödevlisinin, vergi mükellefiyeti boyunca sadece bir kez yararlanabileceği bir indirimdir. Bu indirimden yararlandıktan sonra kesilecek *cezalarda indirim* oranının *üçte bir* olarak uygulanması gerekir. Bu nedenle, vergi ödevlisinin, düşük tutarlı vergi ziyai cezası için *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre *cezalarda indirim* talebinde bulunmayarak, vergi aslı için uzlaşma yoluna gitmesinde ya da cezanın tamamını ödemesinde yarar vardır. Düşük tutarlı bir vergi ziyai cezası için *yarısı oranındaki cezalarda indirim*den yararlanan vergi ödevlisi, ileride, daha yüksek tutarlı vergi ziyai cezası için *üçte bir oranında* indirimden yararlanmak zorunda kalmaktadır. Çünkü, bir vergi ödevlisi için, vergi ziyai cezasının *yarısı oranında* indirimden mükellefiyeti boyunca sadece bir defa yararlanabileceğinden, bu indirimden yararlanma tarihinden, örneğin, yirmibeş yıl sonra kesilen vergi ziyai cezasında bile yararlanabileceği indirim oranı *üçte birdir*. Aslında, vergi ziyai cezasında indirim oranının *yarısı oranından üçte bir oranına* indirilmesi uygulanmasına geçilmesi için ya ilk defa uygulanan cezadan sonra belli bir süre (indirim uygulandığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından başlayarak beş yıl) içinde ceza kesilmesinin ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi vergi ziyai cezasında da her defasında aynı oranda indirim uygulanmasının kabulünde yarar vardır.

Kanun koyucu, daha sonra kesilen vergi ziyai cezasına *üçte bir oranında* indirim uygulanabilmesi için, daha önce indirime konu edilen vergi ziyai cezasının oranı ile son olarak indirime konu edilecek vergi ziyai cezasının *oranının aynı olması* konusunda herhangi bir düzenleme-belirleme yapmamıştır. Bu itibarla, cezanın ilk defa veya daha sonra kesilen ceza olduğu-

¹⁵⁷ Bkz. Kızılot-Kızılot, s. 164-165; Şenyüz, s. 271; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 224.

nun tesbiti bakımından, vergi ziyai cezasının farklı oranlarda kesilmiş olmasının önemi yoktur. Örneğin, ilk defa indirime konu edilen vergi ziyai cezası *Vergi Usul Kanunu*'nun 344'üncü maddesinin 2'inci fıkrası uyarınca *üç kat*, daha sonra kesilen ve indirime konu edilmek istenilen vergi ziyai cezasının ise, *bir kat* kesilmiş olması halinde, bu farklılık, daha sonra indirime konu edilecek olan vergi ziyai cezasına *üçte bir* oranında indirim uygulanmasına herhangi bir engel oluşturmamaktadır¹⁵⁸. Bunun gibi, ilk defa kayba uğratılan verginin *bir katı* olarak kesilmiş olan vergi ziyai cezasında *yarısı* oranında indirim yapılan vergi ödevlisinin, daha sonra kayba uğratılan verginin *üç katı* oranında kesilen vergi ziyai cezasına muhatap olduğunda, indirimden ancak *üçte bir* oranında yararlanması mümkündür¹⁵⁹.

Kanun koyucu, vergi aslına bağlı olan vergi ziyai cezası dolayısıyla indirimden yararlanmada uygulayacağı indirim oranı bakımından ilk defa ya da daha sonra ayırımı yaparken, ilk yararlanmada indirime konu edilen vergi ziyai cezasının bağlı olduğu verginin türü ile son defa indirime konu edilecek olan vergi ziyai cezasının bağlı bulunduğu verginin türünün aynı olmasını aramamaktadır. Örneğin, ilk defa indirime konu edilen vergi ziyai cezası, gelir vergisine; daha sonra indirime konu edilecek vergi ziyai cezası da katma değer vergisine bağlı olabilir. Bu halde dahi, daha sonra kesilen vergi ziyai cezası dolayısıyla yapılacak indirim oranının, *üçte bir* olarak uygulanması gerekir¹⁶⁰. Vergi ziyai cezasında *yarısı oranında* yapılan indirim, her vergi türü için ayrı ayrı yararlanan bir hak olmayıp, vergi ödevlisinin şahsına mükellefiyeti boyunca bir defalık tanınmaktadır. Bu itibarla, vergi ödevlisi, vergi ziyai cezasında *yarısı oranında* indirimden, vergi ödevlisi statüsü devam ettiği sürece bir defa yararlanabilmektedir. Bir mükellefin mükellefiyet şekli-kaynağı değişse de bu sonuç değişmemektedir. Örneğin, gerçek kişi tâcir, ticarî faaliyetini sona erdirmesine ve sadece gayrimenkul sermaye iradı beyan eden bir mükellef statüsüne girmesine rağmen, bir kere vergi ziyai cezasının *yarısı oranında cezalarda indirimden* yararlanması

¹⁵⁸ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 519.

¹⁵⁹ Bkz. Özbalcı, s. 1000.

¹⁶⁰ Bkz. Özbalcı, s. 1000; Uysal-Eroğlu, s. 887; Candan, Vergi Suçları, s. 518-519; Kızılot-Kızılot, s. 164; Ürel, İndirim, s. 54; Ürel, Vergi Usul, s. 906; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 224.

mümkündür. Nitekim, farklı vergiler bakımından da böyle bir sonucun varlığı kabul edilmektedir. İşte bu yüzden, birinci defa yararlanma, daha sonra kesilen ceza bağlantılı indirim hükümlerinin olumsuz sonuçlarını gidermek amacıyla daha makûl bir düzenlenme yapılmasında zaruret vardır.

Ayrıca, kanun koyucu, sonraki indirimin *üçte bir* oranında uygulanması için, her iki indirim başvurusunun aynı vergilendirme döneminde veya zamanaşımı süresi içerisinde olması şartını da aramamaktadır. Bu yüzden, bir vergi ödevlisi, bu statüde bulunduğu sürece, ancak bir kez vergi ziyai cezasının *yarısı oranında* indirimden yararlanabilme imkânına sahiptir¹⁶¹.

Tekerrür uygulaması nedeniyle vergi cezalarında yapılan artırım, asla bağlı bir nitelik arz ettiğinden, cezanın indirim yoluyla azaltılmasının doğal olarak *tekerrür* nedeniyle yapılan artırımı da, aynı yönde ve aynı oranda etkileyeceğinde kuşku yoktur. Bu itibarla, cezalarda *tekerrür* dolayısıyla yapılan artırımda, artırılan kısım üzerinden de ceza aslının tâbi olduğu oranda indirim yapılması gerekir¹⁶².

Vergi ziyai cezasında birinci defada *yarısı*; daha sonra kesilenlerde ise, *üçte biri* oranında *cezalarda indirimden* yararlanılmasının sonuçlarının ölçüsüz ve dolayısıyla bu düzenlemenin *ölçülülük ilkesine* aykırı olduğu konusu tartışmalıdır. Burada gerçekten bir ölçüsüzlük olmadığı; çünkü, bu ölçüsüz uygulamanın sebebinin kanun hükmü değil, kanun hükmünü birden çok defa ihlâl eden vergi ödevlisi olduğu düşünülebilir. Nitekim, kanun koyucu, tam aksine vergi ödevlisinin ilk defa vergi ziyai kabahati işlenmiş olmasını, bilgisizliğini, acemiliğini hoş görmekte ve daha yüksek oranda indirimden yararlandırmaktadır. Vergi ziyai kabahatinin daha sonra tekrar işlenmesi halinde ise, indirim oranını düşürmek suretiyle, vergi ödevlisinin fiilinin hoş görülmediğini ortaya koymaktadır. Kaldı ki, mevcut düzenleme vergi ödevlisinin lehinedir. Hiç olmazsa, mükellefiyeti süresince bir defa da olsa, vergi ziyai cezasında *yarısı oranında* indirimden yararlanabilmektedir. Şayet, olumsuz-ölçüsüz sonuçları nedeniyle, *ölçülülük ilkesine* aykırılık gerekçesiyle mevcut hükmün Anayasaya uygunluk denetimi sonucunda iptal edilmesi halinde,

¹⁶¹ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 519; Kızılot-Kızılot, s. 164; Şenyüz, s. 270-271; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 224.

¹⁶² Bkz. Özbacı, s. 1000; Kızılot-Kızılot, s. 165; Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. 224; Şenyüz, s. 271.

vergi ödevlisinin aleyhine bir sonucun ortaya çıkması; yani, vergi ziyai cezasında da her defasında *üçte bir* oranında indirim uygulanması ihtimali unutulmamalıdır. Ancak, bütün bu farklı yaklaşım ve eleştirilere rağmen, geçici bir süre yarısı oranında indirim imkânından mahrum olursa da, en azından daha düzgün işleyen bir *cezalarda indirim* sistemi kurulmuş olur. *İkincisi*, tekerrür süreleri içinde tekrar kabahat işleyenlere cezaların artırımı uygulanması dikkate alındığında, birden çok kere vergi ziyai kabahati işleyene sağlanan düşük oranlı indirimin çok da anlamlı olduğu söylenemez¹⁶³. Vergi ceza hukukunu-vergi ceza sistemini bir bütün olarak dikkate almak ve düzgün hale getirmek gerekir. Uyulamayan-uygulanamayan; ölçüsüz sonuçlar doğuran; katlanılması mümkün olmayan ek yüklerle yol açan bir yapıdan uyulan ve uygulanan; ölçülü ve gönüllü uyuma elverişli bir yapıya geçilmesi, mevcut lehe olan düzenlemelerden daha lehe sonuçlar doğuracaktır.

C. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından, indirimden yararlanmada kabahatin kaçınıcı defa işlenmiş olduğu indirim oranı üzerinde etkili değildir. Daha önce, *cezalarda indirimden kaç defa yararlanılmış olursa olsun*, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası muhatabının, her defasında yararlanacağı indirim oranı, kesilen cezanın *üçte biridir*. Bu indirimden yararlanabilmek için, vergi ödevlisinin, süresi içinde *başvuruda bulunması* ve vergi tarhi ve/ya da ceza kesme işlemine karşı *dava açmaması*, vergi aslı

¹⁶³ Örneğin, cezalarda indirimden yararlanılarak ödenen ilk ceza tutarının 10.000.- TL olması; daha sonra kesilen vergi ziyai cezasının ise, 150.000.-TL olması halinde, 5.000.-TL indirimden yararlanma yüzünden ikinci cezada üçte bir oranında indirimden yararlanılması sonucu 75.000.- TL yerine 50.000.-TL indirimden yararlanılacaktır. 5.000.-TL indirim yüzünden 25.000.TL eksik olarak indirimden yararlanılması *ölçülük ilkesine* aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca, daha önce kesilmiş olan 10.000.-TL vergi ziyai cezası, tekerrür süresi içinde kesilmesi gereken 100.000.-TL vergi ziyai cezasının tekerrür nedeniyle 150.000.-TL olarak kesilmesine yol açmaktadır. Hem tekerrür nedeniyle cezanın artırılması hem de önceden cezalarda indirimden yararlanılmış olması yüzünden *yarısı oranında* indirimden yararlanmak yerine *üçte bir oranında* yararlanılabilmesi, Anayasada ifadesini bulan ve kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde başvurulması gereken temel ilkelerden olan *ölçülük ilkesine* açıkça aykırıdır. Her iki hükmün bu yönleri itibarıyla Anayasaya uygunluk denetimine tâbi tutulmasında yarar vardır.

ile indirimden arta kalan vergi cezasını *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde ödemesi* gerekli ve yeterlidir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da, tekerrür nedeniyle gerçekleşen artırılmış cezalar için, *üçte bir* oranında indirim uygulanmaktadır.

VIII. CEZALARDA İNDİRİM ŞARTLARININ YERİNE GETİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI

A. Genel Açıklama

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak için başvurulmuş olmasına rağmen, başvuru şartı dışındaki şartların süresinde yerine getirilmesinin bazı sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar, ödemenin süresi içinde yapılmaması ile vergi tarhi ve/ya da ceza kesme işleminin dava konusu edilmesi başlıkları altında ele alınmaktadır.

B. Ödemenin Süresi İçinde Yapılmaması

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim talebinde bulunulmuş olmasına rağmen, kanunda belirtilen süre içerisinde vergi aslı ve indirimden arta kalan vergi cezasının ödenmemesi halinde *cezalarda indirimden* yararlanmak mümkün değildir. *Cezalarda indirimden* yararlanmayı engelleyen ödemenin süresi içinde yapılmaması halinin hangi şartlarda ortaya çıktığını, vergi aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasının süresinde ödenmemesi, vadesi gelmemiş taksitlerin süresi içinde ödenmemesi ile gecikme faizinin süresi içinde ödenmemesi başlıkları altında incelemek mümkündür. Bu başlık altında, ayrıca mücbir sebeplerin ödememe haline etkisi de ele alınmaktadır.

2. Vergi Aslı ile İndirimden Arta Kalan Vergi Cezasının Süresinde Ödenmemesi

Cezalarda indirimden yararlanılabilmesi için, vergi aslının ve/ya da indirimden arta kalan vergi cezasının *vadesinde* veya teminat gösterilmesi kaydıyla vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödenmesi gerekir.

Bu itibarla, süresi içinde *cezalarda indirim* talebinde bulunmuş olmasına rağmen, vergi aslı ve indirimden arta kalan vergi cezasını *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödemeyen vergi ödevlisi, *cezalarda indirim* hakkında yararlanamaz (VUK. m.376/II). Bu durumda, şartları ihlâl etmiş olacağından, vergi ödevlisinin, cezayı indirimsiz olarak ödemesi gerekmektedir. Bu takdirde, ödenmeyen vergi aslı ile cezanın tamamının ve hesaplanacak olan gecikme faizi ile (vergi aslı ve vergi ziyai cezası için) gecikme zammının *kamu icra hukuku* hükümlerine göre cebren tahsil edilmesi mümkündür¹⁶⁴.

Vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren *otuz gün* içinde dava açılmaması halinde vergi ve/ya da ceza tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Teminat gösterilmiş olması, ödenmeyen vergi ve cezanın tahakkuk tarihinin de üç ay uzaması sonucunu doğurmamaktadır¹⁶⁵.

3. Vadesi Gelmemiş Taksitlerin Vadesinde Ödenmemesi

Vadesi henüz gelmediği için daha sonra ödenecek vergi aslı taksitlerinin, indirim uygulamasından sonra vadesinde ödenmemesi halinde, *cezalarda indirim* talebi geçersiz hale gelmemektedir. Önemli olan, indirim uygulaması sırasında vadesi gelmiş bulunan vergi aslı taksitlerinin ve indirimden arta kalan vergi cezasının ödenmiş olmasıdır¹⁶⁶. Bu durumda, ödenmeyen vergi borcu, *kamu icra hukuku* hükümlerine göre cebren tahsil edilir¹⁶⁷.

4. Gecikme Faizinin Ödenmemesi

İlgili tarafından, *cezalarda indirime* ilişkin hükümlerin uygulanmasının talep edilmesi, vergi tarhı ve ceza kesme işlemini dava konusu yapmadan verginin ve/ya da vergi cezası aslının kabulü anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, vergi ve/ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz*

¹⁶⁴ Bkz. **Özbalcı**, s. 998; **Kızılot-Kızılot**, s. 161.

¹⁶⁵ Bkz. **Özyer**, s. 1021.

¹⁶⁶ Bkz. **Özbalcı**, s. 998; **Özyer**, s. 1021; **Ürel**, İndirim, s. 54; **Ürel**, Vergi Usul, s. 906; **Kızılot-Kızılot**, s. 161.

¹⁶⁷ Bkz. **Özbalcı**, s. 998; **Uysal-Eroğlu**, s. 886; **Kızılot-Kızılot**, s. 161; **Şenyüz**, s. 269-270; **Özyer**, s. 1021.

günlük dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde, vergi ve/ya da ceza kesinleşmektedir. Dolayısıyla, *cezalarda indirimde* gecikme faizinin de, indirim konusu cezanın bağlı bulunduğu vergiye ilişkin özel kanunda belirtilen *normal vade tarihinden kesinleşme tarihine kadar* geçen süre dikkate alınarak hesaplanması gerekir¹⁶⁸.

Vergi aslına bağlı olarak hesaplanan gecikme faizinin ödenmemesi, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin ihlâli anlamına gelmemektedir. İndirimin geçerliliğini koruması için, vergi aslı ve indirimden arta kalan cezanın ödenmesi yeterlidir¹⁶⁹. Bu itibarla, sadece gecikme faizinin ödenmiş olması nedeniyle indirilen ceza miktarının tamamının ödenmesi istenemez. Çünkü kanun, vergi ve/ya da vergi cezasının ödenmemesi halinde talebin geçersiz olacağını hükme bağlamaktadır¹⁷⁰. Ancak, uygulamada kamu borcunun kısmen ödenmesini genellikle kabul etmeme yönündeki tavır nedeniyle, vergi aslının ve/ya da indirimden arta kalan cezanın ödenip gecikme faizinin ödenmemesi hali çok ender rastlanabilecek bir durum olarak ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki, yapılan ödemenin alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde, alacağın aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup yapılması gerekmektedir (AATUHK.m.47/I). Bu itibarla, *cezalarda indirim* hakkından yararlanan vergi ödevlisinin bu hakkını tamamen kullanabilmesi için, vergi aslı ile indirimden arta kalan vergi cezasını ödemesi yanında gecikme faizini de ödemesinde yarar vardır.

5. Mücbir Sebebin Öde(ye)meme Haline Etkisi

Mücbir sebebin, *cezalarda indirim* talebinde bulunma ve ödeme yapma süresini durdurma etkisi olup olmadığı tartışılabilir. Mücbir sebebin ödeme sürelerine etkisi, bir haktan yararlanmanın, ödemenin belli bir sürede yapılması şartına bağlanması hallerinde de sözkonusudur¹⁷¹. Örneğin, *cezalarda indirimden* yararlanmak için, vergi aslı ve/ya da indirimden arta kalan vergi

¹⁶⁸ Bkz. **Tarakçı**, s. 55-56; **Uluatam/Methibay**, s. 122, 220; **Edizdoğan-Taş-Çelikkaya**, s. 223.

¹⁶⁹ Bkz. **Özyer**, s. 1021; **Ürel**, İndirim, s. 54; **Ürel**, Vergi Usul, s. 906.

¹⁷⁰ Bkz. **Özyer**, s. 1021. Aksi görüş için bkz. **Kızılot-Kızılot**, s. 164, 165-166.

¹⁷¹ Bkz. **Özbalcı**, s. 164; **Batun**, s. 147.

cezasının *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödenmesi gerekir. Mücbir sebep halinde, vadenin ve üç aylık sürenin uzaması mümkündür. Ancak, vergi idaresi tarafından, mücbir sebep halinde, durması mümkün olan süreler, sadece *Vergi Usul Kanunu*'nun *mükelleflerin ödevlerini düzenleyen İkinci Kitabında* yer alan vergi ödevleri ile ilgili olanlardır; *cezalarda indirimden yararlanmak* gibi, bir hakkın, bir imkânın kullanılmasının sözkonusu olduğu hallerde, mücbir sebebin bu hakkın kullanılması ile ilgili süreyi durdurmayacağı görüşü benimsenmektedir. Fakat, bu görüş ve uygulama, Danıştay tarafından kabul edilmemektedir. Nitekim, *Danıştay, Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünün uygulanmasında, mücbir sebep halinin dikkate alınması gerektiğine karar vermiştir¹⁷².

Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde, mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi belirtilirken, bu sürelerin hukukî niteliği konusunda herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle, mücbir sebeplerin meydana gelmesi halinde, vergi ödevleri ve zamanaşımı ile ilgili sürelerin yanında, müsamaha sürelerinin de işlemelerinin durması gerektiği kabul edilmelidir¹⁷³. Bu itibarla, vergi ödevlisinin vergi aslını ve/ya da indirimden arta kalan vergi cezasını *vadesinde* veya teminat göstermek suretiyle vadesinden itibaren *üç ay içinde* ödeyememesinin bir mücbir sebepten kaynaklanması halinde, *cezalarda indirim* talebinin geçerli olması gerekir. Ancak, vergi ödevlisinin, şahsına yönelik mücbir sebep halini, bu sebebin ortadan kalkması-sona ermesinden sonra makûl bir süre (örneğin yedi gün) içinde vergi dairesine bildirmesi şarttır¹⁷⁴.

C. Vergi Tarhı ve/ya da Ceza Kesme İşleminin Dava Konusu Edilmesi

Vergi tarhı ve/ya da ceza kesme işlemine (vergi/ceza ihbarnamesine) karşı dava açılması halinde de *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanılamaz. Ancak, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tari-

¹⁷² Dş. 4. D. 13.6.1973 tarih ve E.1972/4356, K.1973/3367, (**Özbalcı**, s. 164-165). Ayrıca bkz. **Özyer**, s. 99; **Batun**, s. 147.

¹⁷³ Bkz. ve karş. **Çağan**, Süreler, s. 149; **Batun**, s. 146-147. **Çağan**, mücbir sebep halinin hak düşürücü süreleri de durdurduğunu ileri sürmektedir. Bkz. **Çağan**, Süreler, s. 149.

¹⁷⁴ Bkz. **Özen**, s. 176.

hinden itibaren *otuz günlük* süre içinde, dava açan vergi ödevlisi daha sonra davasından vazgeçip *cezalarda indirim* talebinde bulunabilir. Fakat bu konuda yargı organlarının bir karar verilmemiş olması gerekir¹⁷⁵.

IX. VERGİ USUL KANUNU İLE KABAHATLER KANUNU'NDAKİ MÜESSESELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre ise,

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artı kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarname-lerin 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 cezalarının üçte biri indirilir.*

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz”.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müessesesine benzer bir indirim müessesesi de *Kabahatler Kanunu*'-nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer almaktadır. Buna göre,

“Kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirir. İdari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçü tahsil edilir. Peşin ödeme, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez”.

¹⁷⁵ Bkz. Özbalcı, s. 996; Özyer, s. 1022.

Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında sözü edilen *kanun yolu* kavramı, teknik anlamda kullanılan ve ilk derece mahkemesi kararının denetimini ifade eden *kanun yolu* değil, dava açmak suretiyle konunun uyuşmazlık haline getirilip *yargı yoluna* taşınması anlamına gelmektedir. Çünkü, teknik anlamda *kanun yoluna başvurma*, ilk derece mahkemesinde açılan davanın karara bağlanmasından sonra gerçekleşebileceğinden, kararın ne zaman verileceği ve kanun yoluna ne zamana kadar başvurulabileceğinin önceden bilinmesi mümkün değildir. Oysa, *peşin ödeme indirim*inin olabildiğince kısa süre içinde yapılan ödemelerde uygulanması söz konusudur.

Vergi idaresince kesilen idarî para cezaları, *Kabahatler Kanunu*'nun 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasına göre, bir *idarî yaptırım*dır. *Kabahatler Kanunu*'nun 2'nci maddesinde, *kabahat*, *Kanunda*, *karşılığında idarî yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık* olarak tanımlanmaktadır. Yine aynı *Kanunun*, *Genel Kanun Niteliği* başlıklı 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, bu *Kanunun diğer genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında* uygulanacağı belirtilmektedir. Bu itibarla, vergi idaresince ceza kesilen vergi kanunlarına aykırı fiiller, gerçekte, *Kabahatler Kanunu* kapsamında bir kabahatten başka bir şey değildir. Bunun sonucu olarak da, *Kabahatler Kanunu*'nun genel hükümlerinin; dolayısıyla, bu hükümler arasında yer alan 17'nci maddenin 6'ncı fıkrasının vergi cezaları hakkında da uygulanıp uygulanamayacağı; uygulanacağını kabulü halinde, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim müessesesi* ile nasıl bağdaştırılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar, *Kabahatler Kanunu*'na, 18.5.2005 tarih ve 5348 sayılı *Kanunun* 5'inci maddesiyle eklenen Ek Maddede, 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu yolunda hüküm yer almış ise de, bu hüküm, *Kabahatler Kanunu*'nun genel hükümleriyle değil, esasen, 3'üncü maddenin (a) fıkrasında istisna edilen, *kanun yoluyla* ilgilidir. Dolayısıyla, idarî nitelikteki vergi cezaları hakkında, *Kabahatler*

Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹⁷⁶.

B. Peşin Ödeme İndirimi

Kabahatler Kanunu'nda (m.17/6), idarî para cezalarının tahsili aşamasında gündeme gelen indirim, *peşin ödeme indirimi* şeklinde cezanın belli edilen sürede ödenmesi şartına bağlanmaktadır. Ayrıca, idarî para cezası kararı veren kişi, cezanın muhatabının rıza göstermesi halinde, tahsilatı derhal kendisi gerçekleştirebilmektedir. İdarî para cezasını *kanun-yargı yoluna başvurmadan* ödeyenden, ceza, *dörtte üç oranında* tahsil edilmektedir. Ayrıca, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinden farklı olarak, bu şekilde yapılan ödemeler, kişinin idarî para cezası kararına karşı *kanun-yargı yoluna başvuru hakkını* engellememektedir. Dolayısıyla, kendisine (vergi) para cezası kesilen kimsenin, kesilen cezayı hemen (kanun/yargı yoluna başvuru süresi içinde) öderse, dava açma hakkından feragat etmese dahi, derhal *dörtte bir oranında* bir indirimden yararlanması mümkündür.

Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmü, vergi cezaları dahil, diğer idarî para cezalarının tahsilinde de *genel hüküm* olarak uygulanmak suretiyle tahsil işlemlerinde bir yeknesaklık sağlamaktadır. İdarî para cezası kararı kesinleştikten sonra *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* hükümlerine göre tahsil edilmek üzere tahsil dairesine gönderilmektedir (KabK.m.17/4). Kabahatlere ilişkin cezalarda *peşin ödeme indirimi* hakkından yararlanılması mümkün olduğu için, ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri sonucunda kesilen cezanın tebliği üzerine dava açma süresi içinde (kanun) yargı yoluna başvurulmadan ödenmesi halinde, cezanın *dörtte üçünün* tahsil edilmesi mümkündür¹⁷⁷. *Kabahatler Kanunu*'nun getirdiği önemli farklılık, vergi cezasının ödenmesinin vergi ödevlisinin dava açma hakkının kullanılmasını önlememesidir. Bu yönüyle bu kuralın *Anayasa*'da yer alan yargısal *başvuru hakkı* ve özgürlüğüne daha uygun olduğu belirtilmektedir¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 520.

¹⁷⁷ Bu durumda hem Vergi Usul Kanunu hem de Kabahatler Kanunu'nda yer alan cezalarda indirim-indirimli ödeme hükümlerinden yararlanılabileceği yönündeki görüş için bkz. **Başaran Yavaşlar**, s. 141.

¹⁷⁸ Bkz. **Taşdelen**, s. 106.

C. Farklılıklar

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan *cezalarda indirim* ile *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan *peşin ödeme indirimi* düzenlemelerinin her yönüyle birbiriyle örtüştüğü ve dolayısıyla birbirinin diğerinin yerine geçmesini sağlayan hükümler içerdiği söylenemez. Çünkü, bu iki düzenleme, indirim hakkından yararlananın ayrıca (kanun) yargı yoluna başvurabilme hakkı bakımından birbirine aykırı hükümler içermenin yanında, indirimden yararlanma şartları ve yararlandırılan indirim oranları bakımından birbiriyle tam anlamıyla örtüşmemektedir. Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde, vergi aslına tâbi vergi cezaları bakımından, vergi aslının da ödenmesi şartı arandığı halde, *Kabahatler Kanunu*'nun anılan düzenlemesinde böyle bir şart aranmamaktadır. Ayrıca, *cezalarda indirimden* yararlanabilmek için, *otuz günlük* başvuru, *bir aylık* da ödeme süresi tanınması ve ayrıca teminat gösterilmesi halinde bu süreye *üç ay* daha eklenilmesine rağmen, *Kabahatler Kanunu*'nda, ödemenin (kanun) yargı yoluna başvuru süresi içinde yapılması şartı getirilmektedir. *Kabahatler Kanunu*'ndaki hüküm, indirim hakkından yararlanılabilmesini vergi aslının da ödenmesi şartına bağlamaması bakımından lehte görünmekle birlikte; ödeme süresi bakımından, cezalarda indirime göre aleyhtedir¹⁷⁹.

Öte yandan, *Kabahatler Kanunu*'nun düzenlemesi, tüm şartların yerine getirilmesi halinde *dörtte bir* oranında indirim hakkı tanıdığı halde, *cezalarda indirimde*, kabahatin türüne ve tekrar işlenmiş olmasına göre, *üçte bir* oranından *yarı oranına* kadar indirim hakkı tanınmaktadır. Ancak, *Vergi Usul Kanunu*'nda vergi cezasında yapılacak indirim oranı ve ödeme süresi bakımından, *Kabahatler Kanunu*'ndaki düzenlemeden ayrı ve lehte hükümler getirilmekle birlikte, indirimden yararlanabilmek için, ceza kesme işleminin dava konusu yapılmaması şartı aranmaktadır. Bu itibarla, bu iki hükmün, birbiriyle her yönden çakışmadığı ve çatışmadığı; dolayısıyla, cezanın muhatabının seçimine göre, birinin ya da ötekinin uygulanmasının mümkün olduğu söylenebilir. Başka bir deyişle, dava açma hakkını saklı tutmak isteyen ceza muhatabı, daha az indirime razı olarak, *Kabahatler Kanunu*'nun

¹⁷⁹ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 523.

17'nci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmünden yararlanabilir. Şayet, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünden yararlanmak istenilmesi halinde, dava açma hakkından vazgeçilmesi zorunludur¹⁸⁰.

Ceza muhatabına seçimlik hak tanınması, *özel kanun-genel kanun; önceki kanun-sonraki kanun* ilişkisi çerçevesinde yapılan değerlendirmeyi bertaraf edici bir etkiye sahip değildir. Çünkü, bu ilişki, hangi hüküm ya da hükümlerin yürürlükte olduğunu tesbit bakımından önemlidir. Her iki hükmün birlikte yürürlükte olması halinde ise, seçimlik haktan ve kullanımından söz edilmektedir. Şu an itibarıyla, hem *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmü (*peşin ödeme indirim*) hem de *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi hükmünün (*cezalarda indirim*) yürürlükte olduğu kabul edilmektedir.

2. Süre Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun *Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim* başlıklı 376'ncı maddesinde vergi cezalarında indirim uygulamasına yönelik esaslar belirlenmektedir. *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca, *cezalarda indirim Kabahatler Kanunu*'ndaki *peşin ödeme indiriminde* olduğu gibi, sadece cezanın belirli süre içinde ödenmesi şartıyla sınırlı tutulmamıştır. Vergi ödevlisinin *cezalarda indirimden* yararlanabilmesi için, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve vergi farkı ile indirimden arta kalan vergi ziyatı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını birlikte, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvurarak *vadesinde* veya *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da belirtilen türden teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödeyeceğini bildirmesi ve aynı süre içinde ödemesi gerekir. Dolayısıyla, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde vergi cezaları açısından kabul edilen *cezalarda indirim* müessesesi sadece indirimden arta kalan vergi cezası tutarının belirli süre içinde ödenmesiyle sınırlı olmayıp bu cezaların bağlı olduğu vergi ya da vergi farkının da ödenmesi gerekir¹⁸¹.

¹⁸⁰ Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 523.

¹⁸¹ Bkz. ve karşı. **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 434.

Kabahatler Kanunu'na (m.17/6) göre, idarî para cezasının indirimli olarak ödenebilmesi için ödemenin (*kanun*) *yargı yoluna* başvurmadan önce yapılması zorunludur. Bu bağlamda, *peşin ödeme indiriminin*;

- Yargı yolu *Kabahatler Kanunu*'nda düzenlenen hükümlere göre belirlendiği hallerde idarî yaptırım kararının tebliğ tarihinden itibaren geçecek 15 günlük başvuru süresi; mahkemeler tarafından verilen idarî yaptırım kararlarında ise, kararın tebliğ tarihinden itibaren geçecek 7 günlük itiraz süresi,
- Yargı yolu, *Kabahatler Kanunu*'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca idarî para cezasının düzenlendiği kanundaki yargı yolu olması halinde, bu kanunlarda yer alan dava açma süresi

içinde yapılacak ödemelere uygulanması gerekir. Bununla birlikte, idarî para cezalarının düzenlendiği kanunlarda 7 gün, 15 gün, 30 gün gibi ödeme süreleri bulunmaktadır. Ödeme süresi *ilgili Kanununda* yer almayan idarî para cezaları da *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'un 37'nci maddesine göre yapılan tebligatı müteakip *bir ay* içinde ödenmektedir¹⁸².

Peşin ödeme indirimi, kamu alacağının kanunî ödeme süresi geçtikten sonra uygulanamayacağından, dava açma süresinden daha kısa ödeme süresi olan para cezaları için indirim, *ödeme süreleri içerisinde* yapılan ödemelerle sınırlı olmaktadır. Buna karşın, kanunî ödeme süresi dava açma süresini aşan para cezalarında ise, *peşin ödeme indirimi*, *dava açma süresi içerisinde yapılan* ödemelere uygulanacak; bu süreden sonra yapılan ödemelerde ise, *peşin ödeme indirimi* uygulanmayacaktır¹⁸³.

3. İndirim Oranı Bakımından

Vergi Usul Kanunu'ndaki *cezalarda indirim* müessesesi, indirim oranı bakımından da *Kabahatler Kanunu*'nda yer alan *peşin ödeme indiriminden* farklılık arz etmektedir. Nitekim, *Kabahatler Kanunu*'nda belirtilen *peşin ödeme indirimi* cezanın *dörtte biridir*. Buna karşın, *Vergi Usul Kanunu*'-

¹⁸² Bkz. ve karş. **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 433.

¹⁸³ Bkz. ve karş. **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 433.

ndaki *cezalarda indirim* oranı, vergi ziyayı cezasında birinci defada *yarısı*; müteakiben kesilenlerde *üçte biri*; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise, cezanın *üçte biridir*. Bu çerçevede, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesindeki indirim oranları, *Kabahatler Kanunu*'ndaki *peşin ödeme indirimine* göre daha fazla avantaj sağlamaktadır.

4. Dava Açma Hakkı Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan *cezalarda indirim* müessesesi, ceza kesme işlemine karşı dava açma hakkı bakımından *Kabahatler Kanunu*'ndan farklıdır. *Kabahatler Kanunu*'nda düzenlenmiş olan peşin ödeme indirimi uygulamasında cezanın indirimli olarak ödenmesi, cezaya karşı *dava açma hakkını ortadan kaldırmamaktadır*. Buna karşın, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesi uyarınca *cezalarda indirimden yararlanılabilmesi için dava açma hakkının kullanılmaması* gerekmektedir. Nitekim, vergi ödevlisi, ödeyeceğini bildirdiği vergi aslını ve indirimden arta kalan vergi cezasını *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde belirtilen süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, *cezalarda indirimden yararlanamaz* (VUK.m.376/II).

Ç. Hangi Hükümün ya da Her İki Hükümün Birlikte Uygulan(ama)ması

Kabahatler Kanunu, kabahatler ve yaptırımları bakımından *genel kanun* niteliğindedir. Buna karşılık, *Vergi Usul Kanunu*'nun vergi kabahatleri ve bunlara uygulanması gereken vergi cezalarına ilişkin düzenlemeleri ise, *Kabahatler Kanunu*'na göre *özel kanun/hüküm* niteliği taşımaktadır¹⁸⁴. Bu gibi durumlarda, hangi *Kanunun* uygulanması gerektiğinin belirlenmesi bakımından, başvuru yöntemlerinden *birincisi*, her iki kanun ya da kanun hükmü arasında, *genel kanun-özel kanun* karşılaştırmasının yapılmasıdır. Bu karşılaştırma için, öncelikle, çatışan iki kanundan hangisinin *özel*, hangisinin *genel* nitelikli olduğunun belirlenmesi gereklidir. Ancak, bu belirleme her zaman kolay olmamaktadır. Bir kanun hükmü bütünü itibarıyla *genel* ya da *özel* nitelikli olabileceği gibi, yalnızca bir maddesi ya da düzenlemesi itibarıyla de *genel* ya da *özel* nitelikli olabilmektedir.

¹⁸⁴ Hukuk Kuralları Arasında Çatışma Sorunu hakkında geniş bilgi için bkz. *Gözler*, s. 340-353.

İkinci yöntem, yürürlüğe konulan ve/ya da yürürlükte olan kanunların hangisinin daha önce ya da daha sonra yürürlüğe girmiş olduğunun belirlenmesidir. Buna göre, yürürlükte bulunan kanun ya da hükmün belirlenmesi bakımından, *önceki kanun-sonraki kanun* karşılaştırması-belirlemesinin yapılması gerekir.

Bu belirlemelere göre,

Açık (sarih) yürürlükten kaldırma olmaması halinde, her iki kanunun *genel* ya da her ikisinin de *özel* nitelikli olduğu sonucuna varılırsa, kural olarak, yürürlüğe sonra giren kanunun uygulanması gerekir. Başka bir deyişle, bu durumda, yürürlüğe sonra giren kanun, kendisinden önce yürürlükte bulunan kanun ya da kanun maddesini *örtülü (zımnî)* olarak *yürürlükten kaldırmaktadır*.

Kanunlardan birinin *özel*; diğerinin ise, *genel* nitelikte olması halinde, kural olarak, *özel* nitelikli olanın *üstünlüğü-önceliği* vardır. Bu durumda,

a. *Sonraki kanun özel, önceki kanun genel* nitelikli ise, *sonraki özel* nitelikli kanun kendi konusuna giren hususlarda *önceki genel kanunu* yürürlükten kaldırır. *Önceki genel kanunun* yürürlükten kaldırılmamış olan hükümlerinin uygulanmasına devam edilir.

b. *Sonraki kanun genel, önceki kanun özel* nitelikli ise, kural olarak, *önceki özel kanunun* yürürlükten kaldırılmaması kabul edilmektedir¹⁸⁵. Ancak, bu ilkenin her durumda uygulanması mümkün değildir. Bu durumda Kanun koyucunun iradesinin (amacının ve hedefinin) ve menfaatler dengesinin araştırılması ve bu araştırma sonucuna göre yeni kanunun eski kanunu/hükmü yürürlükten kaldırıp kaldırmadığına veya uygulanamaz hale getirip getirmediğine karar verilmesi gerekir¹⁸⁶.

Yapılan bu açıklamalara göre, *Kabahatler Kanunu*'nun yürürlüğe girdiği tarihten sonra kesilen vergi cezaları dolayısıyla iki ayrı *Kanunun* iki ayrı maddesinden hangisine dayanılarak, vergi ödevlisinin indirim talebinde bulunması gerektiği sorununun çözümü, yukarıda sözü edilen belirlemenin

¹⁸⁵ Bkz. **Bilge**, s. 195; **Güriz**, s. 158; **Gözler**, s. 250; **Özekes**, s. 105.

¹⁸⁶ Bkz. **Bilge**, s. 195; **Güriz**, s. 158. Ayrıca bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 522; **Özekes**, s. 105.

yapılmasına ve gerekiyorsa, Kanun koyucunun iradesinin araştırılmasına bağlı bulunmaktadır¹⁸⁷.

Vergi cezasının muhatabının, *genel kanun* niteliğindeki *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan *peşin ödeme indirim* ile *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müesseselerinden hangisinden yararlanması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde, *dava açma hakkının kullanılmamasına* bağlı olarak vergi cezalarında indirim imkânı tanınmaktadır. Tarh edilen vergi aslı ve/ya da kesilen vergi cezasına karşı *dava açılması halinde*, artık *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesindeki indirim imkânından yararlanmak mümkün değildir. Oysa, bir kimse- nin, bir yandan yargı yoluna başvuru süresi içinde, hem *peşin ödeme* yaparak *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında; hem de *dava açma hakkını* kullanmayarak *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde yer alan indirim imkânından yararlanmasının mümkün olduğu ileri sürülmektedir¹⁸⁸. Ancak, bunun nasıl sağlanacağı konusunda bir açıklama yapılmamaktadır.

Öncelikle, aynı idarî para cezası için hem *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasının hem de *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinin bir arada uygulanmasının mümkün olmadığını belirtilmesi gerekir. Gerçi, her iki indirim müessesesinin uygulanmasına engel olan herhangi bir hukukî düzenleme bulunmamakla birlikte, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartlar incelendiğinde, *cezalarda indirimin* ancak vergi ve vergi farkının tamamının bu madde kapsamında belirtilen indirimlerden arta kalan ceza ile birlikte ödenmesi durumunda mümkün olabileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, aynı idarî para cezası için *Kabahatler Kanunu*'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan *peşin ödeme indiriminin* ayrıca uygulanması dolaylı olarak *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesindeki şartların ihlâli anlamına geleceğinden her iki uygulamadan birlikte yararlanılması mümkün değildir¹⁸⁹.

¹⁸⁷ Bkz. Candan, Vergi Suçları, s. 522.

¹⁸⁸ Bkz. Başaran Yavaşlar/Bilici/Saban/Üyümez/Bayraklı/Yaltı, s. 115.

¹⁸⁹ Bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 434-435.

Ceza muhatabı açısından *seçimlik-alternatif hak* olarak kabul edilen her iki düzenlemeden ceza muhatabının tercihine göre sadece birinin uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. *Kabahatler Kanunu*'nda düzenlenen *peşin ödeme indiriminde* para cezasını peşin olarak ödeyen ceza muhatabı, her halükarda *dörtte bir* oranında bir indirimden yararlanmakta; ayrıca, dava açma hakkını kullanabilmektedir. Buna karşılık, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesindeki *cezalarda indirim* müessesesi, daha yüksek oranda bir indirim imkânı sağlamakla birlikte, vergi aslının da indirimden arta kalan ceza ile birlikte ödenmesi şartını aradığından ve ayrıca dava açma hakkının kullanılması da mümkün olmadığından, farklı sonuçlar içermektedir¹⁹⁰.

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ilk şekli, "*Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.*" şeklinde idi. *Kanuna genellik* niteliği veren bu madde, *Anayasa Mahkemesi* tarafından, *Anayasanın* 125 ve 155'inci maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiş,¹⁹¹ ayrıca, iptal hükmünün yayımından *altı ay sonra* yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Ancak, iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce kabul edilen 6.12.2006 tarih ve 5560 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle, madde, yeniden düzenlenerek, (a) bendinde, özel kanunlarda gösterilen kanun yolları, *Anayasa Mahkemesi*'nin anılan iptal kararına uygun olarak, saklı tutulmakla birlikte, (b) bendinde, Kanunun *diğer genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında* uygulanacağı yolundaki düzenlemeye yeniden yer verilmiştir. Bu durum, Kanun koyucunun *Kabahatler Kanunu*'nun diğer genel hükümlerinin, başka kanunlarda düzenlenen kabahatler hakkında da öncelikle uygulanması gerektiği yolundaki iradesinin göstergesidir. Dolayısıyla, *Kabahatler Kanunu*'nun bu genel hükümleri arasında yer alan 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmünün, idarî nitelikteki vergi cezaları hakkında da uygulanmasının doğru olacağını söylemek mümkündür¹⁹².

Kabahatler Kanunu ve *Vergi Usul Kanunu*'nun (vergi) kabahatler(in)e ilişkin cezaların indirimli ödenmesini düzenleyen hükümlerinin hangisinin uygulanacağı bir *yürürlük sorunu*dur. Uygulanacak olan kanun hükmü belir-

¹⁹⁰ Bkz. **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 435.

¹⁹¹ AnyM. 1.3.2006 tarih ve E.2005/108, K.2006/35, (RG. 22 Temmuz 2006 - 26236).

¹⁹² Bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 522.

lendikten sonra, o hükmün uygulanması zorunludur. Bu nedenle, ceza muhatabının iki ayrı kanun hükmündeki düzenlemelerden *seçimlik* bir hak şeklinde yararlanması veya bu şekilde uygulama yapılabileceği düşünülmektedir¹⁹³. Bu iki düzenleme, vergi ödevlisine seçimlik bir hak sağlayabilir. Ancak, *Vergi Usul Kanunu*'ndaki indirim oranı, *Kabahatler Kanunu*'ndaki orandan yüksek olduğu için vergi ödevlisinin *peşin ödeme indirimi* yerine, *cezalarda indirim* tercih etmesi, malî açıdan daha lehine sonuç vermektedir. Ancak, yargı yoluna başvurmak istemesi halinde, *cezalarda indirim* malî avantajı yerine, *peşin ödeme indiriminin* yargı yoluna başvurmaya engel olmamasını tercih etmesi de mümkündür. Anlaşılacağı üzere, bu konunun basite indirgeyerek çözüme kavuşturulması kolay değildir.

Ceza muhatabının, kendi durumuna uygun olan tercihi yaparak, hak arama özgürlüğü kapsamında yargı yoluna başvurmak istemesi durumunda *Kabahatler Kanunu*'nda yer alan *peşin ödeme indiriminden*; dava açma hakkını kullanmayacağı durumlarda ise, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesindeki daha yüksek indirim imkânı sağlayan *cezalarda indirim* müesseseden yararlanması mümkündür¹⁹⁴.

X. CEZALARDA İNDİRİM MÜESSESESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI

A. Genel Açıklama

Cezalarda indirim müessesesinin işletilmesinin, vergi ödevlisi ve vergi idaresi açısından birtakım sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçları, ceza anlaşmazlığının taraflarını oluşturan vergi ödevlisi ile vergi idaresi bakımından iki ayrı başlık altında ele almak mümkündür.

B. Vergi Ödevlisi Açısından

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim hakkında yararlanılmasının vergi ödevlisi açısından sonuçlarını, anlaşmazlığın sona ermesi; emek ve zaman kaybı ile bazı gider-

¹⁹³ Bu yöndeki görüşler için bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 522-523; **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 435. Aksi görüş için bkz. **Taşdelen**, s. 106.

¹⁹⁴ Bkz. **Erdem**, Vergisel Kabahatler, s. 435.

lerin önlenmesi; cezanın bir kısmını ve gecikme faizini ödemekten kurtarılması; ödeme süresinin uzatılabilmesi ile vergi aslının ve indirimden arta kalan cezanın vadesinde ödenmemesinin vergi ödevlisi aleyhine olması açılarından incelemek mümkündür.

2. Anlaşmazlığın Sona Ermesi

Vergi ödevlisinin adına tarh edilen vergi ve/ya da kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ya da *uzlaşmanın vâki olmadığına-temin edilemediğine* dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren *ek dava açma süresi (onbeş gün)* içinde *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesine göre *cezalarda indirim* talebinde bulunulması ve vergi aslının (ve gecikme faizinin) tamamı ile indirimden arta kalan cezayı *vadesinde* ya da teminat göstererek vadesinden itibaren *üç ay içinde* ödemesi halinde, anlaşmazlık sona ermektedir. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* hakkında yararlanmak suretiyle vergi aslını ve indirimden arta kalan cezayı ödeyen vergi ödevlisinin dava açması sözkonusu olmadığından, anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşmesi ihtimali de ortadan kalkmış olmaktadır¹⁹⁵.

3. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderleri Önlemesi

Vergi ödevlisinin, vergi aslının (ve buna ilişkin gecikme faizinin) tamamı ile indirimden arta kalan vergi cezasını, *cezalarda indirim* hükümlerine göre ödemesi halinde, anlaşmazlık sona erdiğinden, vergi-ceza uyuşmazlığı ile uğraşması gerekmemektedir. Böylelikle, vergi ödevlisinin hem emek ve zaman kaybı önlenmiş olmakta; hem de dava açılması gerekmediğinden, müşavirlik, harç, vekâlet ücreti vb. giderler yapmasına da gerek kalmamaktadır¹⁹⁶.

4. Cezanın Bir Kısmını ve Gecikme Faizini Ödemekten Kurtarması

Vergi ödevlisi, anlaşmazlığın *cezalarda indirim* yoluyla (idarî aşamada) çözümlenmesi sayesinde, cezanın türüne ve *cezalarda indirim* talebinde bulunması sayısına göre, cezanın *yarısı* ya da *üçte biri* oranında indirim

¹⁹⁵ Bkz. ve karşı. *Kızılot-Kızılot*, s. 167; *Pınar*, s. 92.

¹⁹⁶ Bkz. ve karşı. *Kızılot-Kızılot*, s. 166; *Aksoy*, s. 106; *Pınar*, s. 92.

sağlandığından, cezanın önemli bir kısmını ödemekten; ayrıca, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirmesi ve kendi aleyhine sonuçlanması durumunda, daha fazla gecikme faizi ödemek zorunda kalmaktan, kurtulmaktadır¹⁹⁷.

5. Ödeme Süresinin Uzatılabilmesi

Cezalarda indirim uygulamasının, vergi ödevlisi yönünden doğurduğu diğer bir sonuç da, teminat gösterilmesi halinde, ödeme süresinin *üç ay* daha uzamasıdır (VUK.m.376/I). Böylelikle, teminat gösteren vergi ödevlisi vergi dairesine yapacağı ödemeyi, *üç ay* daha geciktirerek, ödemeye ilişkin finansman sorununun çözümünü kolaylaştırmış olabilmektedir¹⁹⁸.

6. Vergi Aslının ve İndirimden Arta Kalan Cezanın Vadesinde Ödenmemesinin Vergi Ödevlisi Aleyhine Olması

Cezalarda indirim talebinde bulunan vergi ödevlisinin, vergi aslı ile indirimden arta kalan cezayı vadesinde ödemesi halinde, lehine bir durum ortaya çıkmaktadır. Vadesi içinde sözkonusu ödemelerin yapılmaması halinde ise, vergi ödevlisi cezalarda indirimden yararlandırılmamakta ve vergi aslı ile cezanın tamamını ödemek zorunda kalmaktadır¹⁹⁹.

C. Vergi İdaresi Açısından

1. Genel Olarak

Cezalarda indirim hakkından yararlanılmasının vergi idaresi açısından sonuçlarını, anlaşmazlığın sona ermesi; emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önlenmesi; vergi aslının (ve gecikme faizinin) tamamı ile cezanın bir kısmının tahsil edilmesi ve vergi ödevlisinin vadesinde ödeme yapmaması açılarından incelemek mümkündür.

2. Anlaşmazlığın Sona Ermesi

Vergi ödevlisinin adına tarh edilen vergi ve/ya da kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ya da *uzlaşmanın*

¹⁹⁷ Bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 166-167; Pınar, s. 92.

¹⁹⁸ Bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 167; Aksoy, s. 106; Pınar, s. 93.

¹⁹⁹ Bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 167; Pınar, s. 92-93.

vâki olmadığına-temin edilemediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren ek dava açma süresi (onbeş gün) içinde Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim talebinde bulunulması ve vergi aslının (ve gecikme faizinin) tamamı ile indirimden arta kalan cezayı vadesinde ya da teminat göstererek vadesinden itibaren üç ay içinde ödemesi halinde, anlaşmazlık idare yönünden de sona ermektedir. Başka bir deyişle, cezalarda indirim hakkından yararlanmak suretiyle vergi aslını ve indirimden arta kalan cezayı ödeyen vergi ödevlisinin dava açması sözkonusu olmadığından, anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüşmesi ihtimali de ortadan kalkmış olmaktadır²⁰⁰.

3. Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlemesi

Cezalarda indirim yoluyla anlaşmazlığın (idarî aşamada) çözümlenmesinin, idare açısından doğurduğu diğer bir sonuç da, bu uygulamanın, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemiş olmasıdır. Nitekim, vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurması halinde, idarenin de, vergi ödevlisinin dava dilekçesine karşı savunma hazırlaması (ve bir Hazine avukatının da) dava ile ilgilenmesi gerekmektedir. Ayrıca, idare açısından, davanın sonuçlanma durumuna göre, harç vb. giderler yapması ya da vergi ödevlisinin bu tür giderlerini üstlenmesi de sözkonusu olabilmektedir. Anlaşmazlığın cezalarda indirim yoluyla çözümlenmesi, bu gibi ihtimalleri ortadan kaldırmaktadır²⁰¹.

4. Vergi Aslının (ve Gecikme Faizinin) Tamamı ile Vergi Cezasının Bir Kısmının Tahsil Edilmesi

Vergi ödevlisinin cezalarda indirim talebinde bulunması ve bunun gereklerini yerine getirmesi sonucu, idare, vergi aslının (ve gecikme faizinin) tamamı ile cezanın bir kısmını tahsil etmiş olmaktadır. Vergi ödevlisinin tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile ilgili olarak dava açması ve sonucunda da haklı çıkması, yani açtığı davayı kazanması halinde, idarenin bu vergi (ve gecikme faizi) ile cezayı hiç tahsil edememesi de mümkündür. Aynı durum,

²⁰⁰ Bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 167; Pınar, s. 93.

²⁰¹ Bkz. ve karşı. Kızılot-Kızılot, s. 167-168; Aksoy, s. 106; Pınar, s. 93.

herhangi bir *af kanununun* yürürlüğe konulması halinde de sözkonusu olabilir. Bu durumda, vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamının ödenmemesi şeklinde, idare aleyhine bir sonuç doğması muhtemeldir. Bu itibarla, *cezalarda indirim* uygulaması ile idarenin belki de ileride hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile kısmen dahi olsa cezayı tahsil etmesi sözkonusu olmaktadır²⁰².

5. Vergi Ödevlisinin Vadesinde Ödeme Yapmaması

Vergi ödevlisinin, vergi aslı (ve gecikme faizi) ile indirimden arta kalan cezayı ödememesi durumunda, idarenin, tarh kayıtları üzerinden yaptığı terkin işleminden vazgeçerek, vergi aslı (ve gecikme faizi) ile cezanın tamamının tahsili yoluna gitmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergi ödevlisinin vergi aslı ile (gecikme faizi ve) cezanın indirimden arta kalan kısmını vadesinde ödememesi halinde, *cezalarda indirimden* yararlanması mümkün değildir. *Uzlaşmada*, uzlaşılan tutarın kısmen ya da tamamen ödenmemesi halinde de, uzlaşma geçerli olup, ödenmeyen kısım üzerinden gecikme zammı hesaplanması yoluna gidilmesine karşın, *cezalarda indirim* uygulamasında, vergi ödevlisinin indirimden arta kalan vergi cezası ile vergi aslının tamamını vadesinde ödemezse, *cezalarda indirimden* yararlandırılmamakta ve yapılan indirim geçersiz sayılarak cezanın tamamının ödenmesi gerekmektedir²⁰³.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim* müessesesine göre, vergi ödevlisi adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve buna bağlı olarak veya bundan bağımsız olarak kesilen vergi cezaları hakkında, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde vergi idaresine başvurulması, dava açılmaması, vergi aslı ile indirimden arta kalan cezanın *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona ermesinden itibaren *üç ay içinde* ödenmesi halinde, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılmak-

²⁰² Bkz. ve karşı. *Kızılot-Kızılot*, s. 168; *Pınar*, s. 93-94.

²⁰³ Bkz. ve karşı. *Kızılot-Kızılot*, s. 168; *Pınar*, s. 94.

tadır. Bu yolla, bir yandan iyi niyetli vergi ödevlileri korunmakta; diğer yandan da vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan anlaşmazlık, uyuşmazlık haline dönüşüp yargı organlarına intikal ettirilmeden çözülmektedir.

Cezalarda indirim talebinde bulunmak, *vergi türü* bakımından herhangi bir sınırlamaya tâbi değildir. Haklarında malî nitelikli vergi cezası kesilmiş olanlar, *Vergi Usul Kanunu*'nun kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak *cezalarda indirim* yoluna başvurabilmektedir. *Gümrük idaresi* tarafından alınan vergiler *Vergi Usul Kanunu* kapsamı dışında kaldığından (VUK.m.2), sözkonusu vergilerde *cezalarda indirim* yoluna başvurulması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nda *cezalarda indirim* müessesesi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin kabahatlerin cezalarını kapsamaktadır. Vergi ödevlisi, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını ihbarnamenin kendisine tebliğini müteakip *otuz gün* içinde vergi dairesine başvurarak *vadesinde* veya teminat göstermek suretiyle vadesinin bitiminden itibaren *üç ay içerisinde* ödeyeceğini bildirmesi halinde, vergi ziyayı cezasında birinci defada *yarısı*; sonra kesilenlerde *üçte biri*; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise, *üçte biri* indirilmektedir (VUK.m.376). Herhangi bir vergi tarhi sözkonusu olmaksızın kesilmiş bulunan usulsüzlük cezası hakkında da *cezalarda indirim* talebinde bulunmak mümkündür. Vergi idaresinin, *cezalarda indirim* yapıp yapmama konusunda takdir yetkisi bulunmadığından, gerekli şartları taşıyan *cezalarda indirim* talebini kabul etmesi zorunludur.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre *cezalarda indirim* kapsamına giren *vergi cezaları*, vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri için kesilmesi gereken cezalardır. Başka bir deyişle, *cezalarda indirim* sadece ve yalnızca malî nitelikli cezalar için sözkonusudur. Bu bağlamda, hürriyeti bağlayıcı cezalar, *cezalarda indirim* kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak, *Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde vergi ziyayı cezasının *üç katı* olarak kesilmesi gereken cezanın *cezalarda indirim* kapsamına girip girmeyeceği tartışmalıdır.

Cezanın türü bakımından *cezalarda indirim* müessesesinin kapsamı belirtilirken sadece vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kapsama dahil olduğunun belirtilmesine rağmen, hakkında nitelik itibariyle iki tür ceza uygulanması gereken kaçakçılık suçuna ilişkin parasal cezaların da, yorum yoluyla *cezalarda indirim* kapsamına dahil olduğu kabul edilmektedir. Çünkü, kaçakçılık cezasının parasal kısmı, mali nitelikli bir cezadır. Nitekim, bu ceza *Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde değil, vergi ziyai cezasını düzenleyen 344'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde, kayba uğratılan verginin *üç katı* olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyai cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan *fer'i bir ceza niteliği taşımaktadır*. Bu nedenle, bu cezanın kesilebilmesi için, kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması şartı aranmalıdır. Kasten vergi kaybına yol açmanın bir yaptırım olması nedeniyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla, bu cezanın *cezalarda indirim* kapsamı dışında bırakılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Kaldı ki, enflasyonun çok yüksek olduğu dönemlerden kalma kat cezalarının da sona erdirilmesi gerekir. Bu bağlamda, kayba uğratıldığı iddia edilen verginin katları ile ifade edilen cezaların *ölçülülük ilkesine* ve günümüz ekonomik gerçeklerine aykırı olduğundan daha makul düzeye indirilmesinde yarar vardır. Üç kat ceza uygulanması devam ettiği müddetçe, bu tür cezaların da *cezalarda indirimden* yararlanılarak ödenmesinin mümkün olduğu kabul edilmelidir. Ancak, kaçakçılık suçu işlendiği iddiasıyla ceza mahkemesinde açılan davanın beraat kararı ile sonuçlanması halinde, kayba uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı kesilen cezanın indirimden arta kalan kısmını ödemiş olan vergi ödevlisinin mağduriyetini giderecek bir müessese bulunmamaktadır. Bu ve benzeri olumsuz sonuçların tartışılması ayrı bir çalışma konusu olacak genişlikte olduğundan burada sadece işaret etmekle yetinilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin ilk fıkrası, indirime konu edilecek vergi cezalarını belirlerken, cezanın bağlı bulunduğu vergi aslının *tarh yöntemi* bakımından bir ayrım yapmaktadır. Buna göre, bir vergi cezasının indirime konu edilebilmesi için bağlı bulunduğu vergi ve/ya da vergi farkının, *ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması* gerekmektedir. Bu üç yöntemden biriyle tarh edilmemiş olan vergi veya vergi farkına

bağlı olarak kesilen vergi cezasının indirimine konu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, bağlı bulunduğu vergi aslı bu üç yöntem dışında kalan yöntemlerle, örneğin mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergiye bağlı olarak kesilen vergi cezalarında indirim yapılamaz. Ancak, *cezalarda indirim* müessesesinin amacı dikkate alınmak suretiyle, bu yolla kesilmiş cezaların da, belirli bir süre içinde ödenmesi halinde indirimli ödenmesinin sağlanması gerekir. Bu itibarla, vergi ödevlisi tarafından yargı yoluna başvurmadan ve alacaklı kamu idaresinin vergi ve/ya da vergi cezasından kaynaklanan alacağını tahsil etmek amacıyla cebren tahsil sürecini başlatmasından önce ödenen cezalarda Kanunda belirtilen oranlarda indirim yapılmasında yarar vardır.

Uzlaşmaya başvurulmuş olmasına rağmen, *uzlaşmanın temin edilememiş* olması ya da *uzlaşmanın vâki olmaması* halinde, *ek dava açma süresi içinde cezalarda indirimden yararlanılabilmelidir*. Çünkü, *cezalarda indirim* müessesesinin amacı, yargı yoluna başvurulmadan anlaşmazlığın sona erdirilmesidir. Her ne kadar, *cezalarda indirim* talep etme süresi dava açma süresine bağlı olarak belirtilmiyor ise de, müessesenin amacı, süreye ilişkin hükümlerin geniş-esnek yorumlanmasını gerekli ve mümkün kılmaktadır. Çünkü, *cezalarda indirim* müessesesinin, bir müsamaha müessesesi olduğu dikkate alınarak süreler konusunda esnek davranılmasında yarar vardır. Kaldı ki, vergi ödevlisinin vergi aslını ve vergi cezasını kendiliğinden ödemesi halinde de, *cezalarda indirimden* yararlandırılması gerekir. Çünkü, *cezalarda indirim* yapılmasının gerekçesi, cezalarda belli oranlarda indirim yapmak suretiyle vergi ve/ya da cezanın uyumsuzluk konusu yapılmaksızın ödenmesini sağlamaktır. Ancak, alacaklı kamu idaresi tarafından cebren tahsil sürecinin başlatılmasından sonra yapılan ödemelerde *cezalarda indirimden* yararlan(dır)ılması mümkün değildir.

Uzlaşılan (vergiler ve) cezalar hakkında *cezalarda indirim* hükümleri; *cezalarda indirim* hükümleri uygulanan (vergi ve) cezalar için *uzlaşma* hükümleri uygulanamaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanma talep hakkı saklıdır (VUK. Ek.m.9). Bu itibarla, *cezalarda indirimden* yararlanma başvurusu süresi içinde kalmak şartıyla *uzlaşmadan vazgeçip cezalarda indirimden* yararlanılması mümkündür. Ayrıca, uzlaşmaya varılamaması halinde, buna ilişkin tutanağın tebliği

tarihinde, *cezalarda indirim* başvurusu için kabul edilen vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren *otuz günlük* sürenin dolmamış olması şartıyla, *cezalarda indirim* hakkından yararlanılması mümkündür. Kaldı ki, *uzlaşmanın vâki olmaması* ya da *temin edilememesi* halinde, tanınan (onbeş günlük) ek dava açma süresi içinde başvurulması şartıyla, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük başvuru süresi sona ermiş olsa dahi, *cezalarda indirimden* yararlandırılmasında yarar vardır.

Vergi kabahatlerinin belirli süreler içinde tekrar işlenmesi gerekçesiyle *tekerrür* hükümlerinin uygulanması sonucu artırılmış olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında da aynı oranda *cezalarda indirimden* yararlanılması mümkündür.

Vergi cezasının vergi aslına bağlı olması halinde, verginin ödenip ceza hakkında dava açılması veya cezanın ödenip verginin dava konusu yapılması, kural olarak, *cezalarda indirim* hakkından yararlanmaya engel oluşturmaktadır.

Cezalarda indirim müessesesinin, *cezalar üzerinde* hiç kimsenin ve/ya da makamın *tasarrufta bulunamaması ilkesine* aykırı olduğu kabul edilmektedir. Çünkü, ceza muhatabının iradesine bağlı olarak ödenen ceza miktarında farklılık oluşmaktadır. *Cezaların kanuniliği ilkesine* aykırılık, bu müessesenin kanunda düzenlendiği gerekçesiyle bertaraf edilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, indirim konu edilen cezaların malî nitelikli cezalar olduğudur. Kaldı ki, bu konuda idareye bir takdir yetkisi verilmemiş olması da bu düzenlemeyi, vergi ceza hukukuna egemen olan ilkeler yönünden mazur görülebilir, daha az eleştirilebilir hale getirmektedir.

Vergi ödevlisi, *cezalarda indirim* talebine ve uygulamasına ilişkin şartları yerine getirmezse; yani ödemesi gereken vergi aslı ve indirimden artı kalan vergi cezasını *vadesinde* ya da teminat göstermek suretiyle vadenin sona erdiği tarihten itibaren *üç ay içinde* ödemezse veya vergi tarihi ve/ya da ceza kesme işlemini dava konusu yaparsa, *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirimden* yararlanması mümkün değildir.

Cezalarda indirim (VUK.m.376), hem idarenin alacağına biran evvel kavuşmasını sağlayan, hem de vergi ödevlisinin maliyetinin kısmen azaltılmasına yarayan bir müessese olarak sistemde varlığını muhafaza etmelidir.

Uzlaşma ile *cezalarda indirim* müesseselerinin bir arada sistemde varlığını korumasının gereği olmadığı yönünde bazı görüşler ileri sürülmektedir. *Uzlaşma* ile *cezalarda indirim* müesseseleri birbirinin mutlak bir alternatifi değildir. Zaten birinden yararlanan diğerinden yararlanamamaktadır. Her iki müessesenin avantajlarından birlikte yararlanmak sözkonusu olmadığından, her ikisinin de sistemde muhafaza edilmesinde yarar vardır. Kaldı ki, *cezalarda indirimde* sadece cezalarda *Kanunda* belirtilen oranlarda indirim yapılmakta; *uzlaşmada* ise, cezalarda yapılması muhtemel indirimin belli bir oranı olmadığı gibi, vergi aslında da oranı önceden belirli olmaksızın indirim yapılabilmektedir.

Vergi ziyayı cezasında ilk defa *yarısı oranında cezalarda indirimden* yararlandıktan sonra kesilen cezalarda oranın *üçte bire* düşmesi kuralının değiştirilmesi gerekir. Çünkü, birinci cezanın çok düşük, ikinci cezanın çok yüksek olması halinde, birinci cezanın *yarısı* oranında indirimli ödenmesinin aslında çok da anlamlı olmamasına rağmen, ikinci cezanın indirim oranında düşürücü etkiye sahip olması zaman zaman garip sonuçların doğmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında olduğu gibi vergi ziyayı cezasında da *yarısı oranında* değil, belki *üçte bir* oranında indirimin cezanın kaç defa kesildiğine bakılmaksızın uygulanması yönünde bir düzenleme yapılmasında yarar vardır. Kaldı ki, *yarısı oranında cezalarda indirimden* yararlanılarak ödenen vergi ziyayı cezasının, daha sonra ne zamana kadar kesilecek olan vergi ziyayı cezalarında düşük oranlı ceza indirimine sebep olacağı da belli değildir. Belki, ilk cezanın kesildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde yeni ceza kesilmesi halinde düşük indirim oranının uygulanması düşünülebilir. Ancak, en kolay ve uygun olanın, ilk defa-daha sonra ceza kesme işlemi bağlantısını sona erdirip, her türlü ceza kesme işleminde *üçte bir* oranında indirim uygulamasının mümkün kılınmasıdır. Bu bağlamda, *cezalarda indirim* şartlarının taşınması halinde, vergi ziyayı, usulsüzlük ve/ya da özel usulsüzlük cezalarında her defasında *üçte bir* oranında indirim imkânından yararlanılması yönünde değişiklik yapılmasının uygun olduğu düşünülmektedir. Kaldı ki, birden çok defa vergi ziyayı kabahati işlenmesi halinde, tekerrür nedeniyle cezada artırım yapılmak suretiyle, kabahat işlemekte ısrarlı olan vergi ödevlisi hakkında gerekli ve yeterli yaptırım uygulanmaktadır. Hem kayba uğratıldığı iddia edilen verginin *katı-üç katı* olarak ceza kesilmesi hem tekerrür

halinde cezanın artırılması hem de ilk defa *yarısı oranında* indirimden yararlandıktan sonra kesilen vergi ziyai cezalarında indirim oranının üçte bire düşürülmesi aslında taşınamayacak bir yük haline gelmekte ve *ölçülülük ilkesine* açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Belirtilen bu hususların dikkate alınarak, cezaların düşük oranlara çekilmesi; tekerrürde ortaya çıkabilecek ölçüsüz artış miktarlarına bir tavan getirilmesi ve *cezalarda indirim* oranının vergi ziyai cezasında da kaçınıcı defa kesildiğine bakılmaksızın sabit bir oran olarak uygulanması yönünde düzenleme yapılmasında yarar vardır.

Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında düzenlenen *peşin ödeme indirimi* ile *Vergi Usul Kanunu*'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen *cezalarda indirim*in birbirinin yerine başvurulacak müesseseler olduğu genellikle kabul edilmektedir. Çünkü, *Kabahatler Kanunu*'nun *Vergi Usul Kanunu*'na göre *genel kanun* olma niteliği bulunduğundan *peşin ödeme indirimi*ni düzenleyen *genel hükmün*, *cezalarda indirim* düzenleyen *özel hükmü* yürürlükten kaldırmadığı düşünülmektedir. Bir ceza muhatabının bu iki ödeme kolaylığından birlikte yararlanması mümkün değildir. Ceza muhatabı sadece bu iki ödeme kolaylığından birini tercih ederek ödeme yapmak suretiyle indirimli ödemeden yararlanabilir. Her iki ödeme kolaylığı müessesesinin uygulama kapsamı ve şartlarının farklılığı nedeniyle, somut olayın özelliklerine göre biri yerine diğerini tercih etmek mümkündür. Ancak, vergi ceza hukuku kapsamında kesilen ve *cezalarda indirim* müessesesinden yararlanmak suretiyle indirimli olarak ödenebilen vergi cezalarının ödenmesinde *cezalarda indirim* yerine *peşin ödeme indirimi*nden yararlanmanın tercih edilmesini gerektiren kayda değer bir gerekçenin olmadığı kabul edilmesi gerekir. Bunun tek istisnası, vergi cezasını dörtte bir oranında indirimli ödeyip vergi aslını dava konusu etmek istenilmesi halidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde yer alan *cezalarda indirim* müessesesi, uzlaşmadan daha geniş kapsamlıdır. *Cezalarda indirim* müessesesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farklı ile buna bağlı olarak kesilen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tümü kapsama dahildir. Ayrıca, herhangi bir vergi tarhı sözkonusu olmaksızın kesilmiş bulunan usulsüzlük cezası hakkında da *cezalarda indirim* talebinde bulunmak mümkündür. Ne var ki, vergi ziyai cezasında birinci defada *yarısı*, müteakiben kesilenlerde *üçte biri* oranında indirim yapılmaktadır. *Uzlaşma* kapsamına girmeyen *Vergi Usul Kanunu*'nun

344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince (kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması yüzünden) kesilen *üç kat* vergi ziyai cezaları da indirim konusu edilmektedir. Ayrıca, herhangi bir vergi kabahatinin *Kanunda* belirtilen süreler içinde tekrar işlenmesi (*tekerrür*) nedeniyle cezalarda artırım yapılması halinde, artırılmış ceza da aynı oranda indirim tâbidir.

Cezalarda indirim müessesesinin işletilmesinin sonucunda, vergi anlaşmazlığı idarî aşamada çözümlenmektedir. Vergi ödevlisi bu yolu tercih ettiği takdirde, zaman ve emek kaybından kurtulmakta; ayrıca, bazı davalarda teminat gösterme ve normal dava masraflarına katlanmak zorunda kalmamaktadır. Vergi ödevlisi, vergi-ceza anlaşmazlığının uyuşmazlık haline dönüşmesinin psikolojik rahatsızlığından da kurtulmaktadır. Vergi ödevlisi, anlaşmazlığı uyuşmazlığa dönüştürüp yargı organına intikal ettirdiğinde, davanın aleyhine sonuçlanması halinde, gecikme faizi ödemek zorunda kalabilmektedir. *Cezalarda indirim* talebinde bulunulması ve uygulanması halinde, böyle bir gecikme faizinden de kurtulmaktadır. Ayrıca, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu*'na uygun olarak teminat gösterildiği takdirde, ödeme süresinin *üç ay* daha uzamasından da yararlanabilmektedir.

Cezalarda indirim müessesesi, aynı zamanda vergi idaresi açısından da bazı yararlar sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlığı yargı organlarına intikal ettiği zaman, vergi idaresinin de emek ve zaman kaybı olmaktadır. Ayrıca, idare de bazı masraflara katlanmak zorunda kalmaktadır. Davanın kısmen ya da tamamen kaybedilmesi halinde, vergi ve/ya da ceza olarak daha az tahsilat yapılabilmekte ya da hiç tahsilat yapılamamaktadır. *Cezalarda indirim* müessesesinin benimsenmesi ve işletilmesi halinde, emek ve zaman kaybı önlenmekte; hiçbir masrafa katlanmak zorunda kalınmamakta; belki hiç tahsil edilemeyecek olan kamu alacağı, kısmen de olsa tahsil edilebilmektedir.

Cezalarda indirim müessesesi;

- Vergi cezalarının kısmen sona erme sebebidir.
- Muhtemel uyuşmazlıkları önleme işlevine sahiptir.

- Vergi aslı ile vergi kabahatleri için kesilen vergi cezalarının uyumsuzluk konusu yapılmaksızın kısa sürede Hazineye intikal etmesinin aracıdır.
- Kısacası, vergi cezalarında sağlanan indirim sayesinde, uyumsuzluklarının çıkmasını önlemek ve kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlamaktadır.

Cezalarda indirim müessesesi, iyi niyetli vergi ödevlilerini korumak açısından önemli-anlamli-yerinde-uygun olmasına rağmen, bu imkândan sürekli olarak yararlanılabilmemesinin uygulamada iyi niyetin kötüye kullanılmasına yol açmakta ve cezaların etkinliğini azaltmakta olduğunu da unutmamak gerekir.

Kaynakça*

Kitaplar

- Akdoğan**, Abdurrahman; Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 12. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013.
- Aksoy**, Şerafettin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 2010, (Vergi Hukuku).
- Aksoy**, Şerafettin; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1999, (Vergi Yargısı).
- Başaran Yavaşlar**, Funda/**Bilici**, Nurettin/**Saban**, Nihal/**Üyümez**, M. Erkan/**Bayraklı**, Hasan Hüseyin/**Yaltı**, Billur (Ed. Mustafa Erkan **Üyümez**); Vergi Hukuku, (Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1526), Eskişehir 2012, (Vergi Hukuku).
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin; Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, (Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları), Afyonkarahisar 2006, (Vergi Ceza).
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin; Vergi Suç ve Kabahatleri, 2. Baskı, Afyonkarahisar 2011, (Vergi Suç ve Kabahatleri).
- Bilge**, Necip; Hukuk Başlangıcı, 32. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Bozdağ**, Ahmet; Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2009.
- Bulutoğlu**, Kenan; Türk Vergi Sistemi, C. 2, 6. Basılış, Ankara 1979, (C. 2).
- Bulutoğlu**, Kenan; Türk Vergi Sistemi Dersleri, (Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları), İstanbul 1982, (Dersler).
- Candan**, Turgut; Vergi Suç ve Cezaları, 3. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2010, (Vergi Suç ve Cezaları).
- Candan**, Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).

* Kaynakçada yer alan çalışmaların tamamına dipnotlarda yer verilmemiştir. Ancak, daha sonra bu konuda yapılacak çalışmalarda yararlanılması amacıyla olabildiğince geniş bir (yerli) kaynakçanın hazırlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

- Dönmez**, Recai; Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, (Anadolu Üniversitesi, İİBF. Yayını), Eskişehir 1992.
- Edizdoğan**, Nihat/**Taş**, Metin/**Çelikkaya**, Ali; Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, (Ekin Kitabevi), Bursa 2007.
- Ela**, Hatice/**Kelecioğlu**, M. Aykut; Vergi Cezaları ve Uzlaşma, (Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Eki), İstanbul 2000.
- Erdem**, Tahir; Vergisel Kabahatler, (Beta Yayıncılık), İstanbul 2010, (Vergisel Kabahatler).
- Erdem**, Tahir; Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, (Seçkin Yayınları), Ankara 2012, (Çözüm Yolları).
- Erman**, Sahir; Vergi Suçları, (Ticari Ceza Hukuku VI), İstanbul 1988.
- Gözler**, Kemal; Hukuka Giriş, 11. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2014.
- Güriz**, Adnan; Hukuk Başlangıcı, 14. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012.
- İspir**, Ekrem/**Yağmurlu**, Tahsin/**Özbalcı**, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985.
- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç**, Yusuf; Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Bası, (DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76), İzmir 1997, (Pişmanlık).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Süreler).
- Karakoç**, Yusuf; Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Kamu Alacakları).
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).

- Karakoç**, Yusuf; Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), 2. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013, (Vergi Anlaşmazlıkları).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukuku, (Ed. Recai **Dönmez**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi), Eskişehir 2013, (Vergi Yargılaması).
- Kırbaş**, Sadık; Vergi Hukuku, 19. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012.
- Kızılot**, Şükrü; Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 2, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1994, (C. 2).
- Kızılot**, Şükrü; Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 4, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1998, (C. 4).
- Kızılot**, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 10, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1996, (Vergi Usul, C. 10).
- Kızılot**, Şükrü-**Kızılot**, Zuhâl; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Güncellenmiş 23. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2014.
- Kızılot**, Şükrü/**Şenyüz**, Doğan/**Taş**, Metin/**Dönmez**, Recai; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2008.
- Kızılot**, Şükrü/**Taş**, Metin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2009.
- Kocahanoğlu**, Osman Selim; Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983, (Vergi Suçları).
- Kumrulu**, Ahmet; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, (Çoğaltma), Ankara 1989.
- Mutluer**, Kâmil; Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, (Eskişehir İTİA. Yayınları No: 9), Eskişehir 1975, (Vergi Yargı).
- Mutluer**, Kâmil; Vergi Ceza Hukuku, (Eskişehir İTİA. Yayınları No: 214), Eskişehir 1979, (Vergi Ceza).
- Mutluer**, M. Kâmil; Vergi Genel Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2006, (Vergi Genel).
- Mutluer**, M. Kâmil; Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.

- Oktar**, S. Ateş; Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2013.
- Öncel**, Muallâ/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 23. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Öner**, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 3. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2013.
- Özbalcı**, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2012.
- Özbek**, Veli Özer/**Kanbur**, Nihat/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar/**Tepe**, İlker; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2011.
- Özkes**, Muhammet; Temel Hukuk Bilgisi, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013.
- Özen**, Mustafa; Vergi Suçları ve Kabahatleri, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.
- Özgenç**, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Bası, (Seçkin Yayınları), Ankara 2010.
- Özyer**, Mehmet Ali; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), İstanbul 2014.
- Şenyüz**, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 7. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2013.
- Taşdelen**, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.
- Uluatam**, Özhan/**Methibay**, Yaşar; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2001.
- Uysal**, Ali/**Eroğlu**, Nurettin; Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4. Baskı, Ankara 2009.
- Ürel**, Gürol; Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003, (Vergi Usul).
- Yiğit**, Uğur; Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2004.

Yüce, Mehmet; Vergi Yargılama Hukuku, 3. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2013, (Vergi Yargılama).

Yüce, Mehmet; Vergi Dava Rehberi, (Ekin Yayınevi), Bursa 2014, (Dava Rehberi).

Makaleler

Ağca, İlker; “Vergi Cezalarının Affi ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi”, (Sayıştay Denetçileri Mali Hukuk Dergisi, Yıl: 11, S. 64, s. 13-44).

Alpaslan, Mustafa/**Sakal**, Mustafa; “Vergi Usul Kanunu Uygulamasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi”, (Mali Pusula, Aralık 2005, S. 12, s. 28-31).

Başaran Yavaşlar, Funda; “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006, s. 116-147), (İdari Nitelikli).

Çağan, Nami; "Vergi Hukukunda Vergi Cezalarının Affi", (AÜHFD., C. XXIX, 1972, S. 1-2, s. 111-122).

Dayıoğlu, Ali; “Vergi Usul Kanunu’ndaki Cezalarda İndirim Hükmünün Uygulanması ve Karşılaşılacak Sorunlar”, (Vergi Sorunları, Yıl: 6, S.1987/VI, s. 28-37).

Demir, Ahmet; “Vergi Cezalarında İndirim”, (Maliye Postası, S. 219, s. 47-50).

Güngör, M. Şükrü; “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, (Yüksek Ticaretliler Dünyası, S. 13, Ağustos 1987, s. 47-51), (Vergi Cezaları).

Güngör, Şükrü; “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, (İşletme ve Finans, Yıl: 4, S. 35, Şubat 1989, s. 41-45), (İndirim).

Karakoç, Yusuf; “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, (Manisa Barosu Dergisi, Yıl: 18, S. 71, s. 40-55), (Vergi Ziyai).

Karakoç, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Anısına Armağan, C. I, İzmir 2012, s. 3-26), (Vergi Ceza).

- Karakoç**, Yusuf; “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan, C. II, İzmir 2014, s. 1259-1308), (Vergilendirme İlkeleri).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Sistem(sizliğ)inden Kesitler”, (Prof. Dr. Ejder YILMAZ’a Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 1187-1213), (Kesitler).
- Kılıç**, Seçkin; “Vergi ve Cezalarda İndirim Müesseseleri ve Cezaların Etkinliği”, (Vergi Raporu, S. 92, Mayıs 2007, s. 84-90).
- Kızılot**, Şükrü; “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları”, (Vergi Dünyası, S. 62, Ekim 1986, s. 17-23), (Yabancı Ülkelerin Uygulamaları).
- Kocahanoğlu**, Osman Selim; “Vergi Cezalarında İndirim Prensibi ve Uygulama Sorunları”, (Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 1, S. 1, s. 105-117), (İndirim Prensibi).
- Önen**, Z. Sacit; "Af Kavramı, Vergi Cezalarının Affının Teorik Yapısı ve Uygulanması", (Mali Hukuk, Yıl: 1988, Eylül-Ekim, S. 17, s. 11-20).
- Özdemir**, Emin; “Tarhiyattan Tahakkuka Geçişte Vergi ve Cezalarda İndirim ve İptal İmkânlarının Birbiri İle İlişkisi”, (Yaklaşım, Yıl: 4, S. 39, Mart 1996, s. 97-103).
- Pehlivan**, Yafes; “Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 151, Temmuz 2005, s. 113-118).
- Pınar**, Burak; “Vergi Sorunlarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim”, (Mali Pusula, S. 24, Aralık 2006, s. 70-93).
- Şimşek**, Mustafa; “Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim”, (Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri, Ağustos 2004, S. 2, s. 115-118).
- Şirin**, Mehmet; “Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, (Vergi Dünyası, S. 206, Ekim 1998, s. 3-24).
- Taracı**, Hızır; “Pişmanlık, Ceza İndirimi ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler”, (Vergi Dünyası, S. 70, Haziran 1987, s. 53-58).

Ürel, Gürol; “Vergi Cezalarında İndirim”, (Mükellefin Dergisi, S. 117, Eylül 2002, s. 53-57), (İndirim).

Yıldırım, Ali Haydar/**Kolotođlu**, Olcay; “Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 173, Şubat 2003, s. 93-95).

Yüce, Ali Hakan; “Cezalarda İndirme”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 2, Şubat 2004, s. 99-104).

Not: Elinizdeki metni baştan sona titiz bir biçimde okuyup gerekli düzeltmeleri yapan ve önerilerde bulunan değerli meslektaşlarım Yrd. Doç. Dr. *Yıldırım TAYLAR* ile Arş. Gör. *Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT*’e katkılarından dolayı teşekkür ederim.